

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO – CSE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CRISTIANO DO NASCIMENTO

IMPORTÂNCIA DO USO DA CONTABILIDADE PARA A ATIVIDADE
AQUÍCOLA CATARINENSE:

UM ESTUDO MULTICASO

FLORIANÓPOLIS – SC
2007

CRISTIANO DO NASCIMENTO

**IMPORTÂNCIA DO USO DA CONTABILIDADE PARA A ATIVIDADE
AQUÍCOLA CATARINENSE:**

UM ESTUDO MULTICASO

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Vladimir Arthur Fey
Co-orientadora: Prof^a. Msc. Alessandra Vasconcelos Gallon

FLORIANÓPOLIS - SC
2007

CRISTIANO DO NASCIMENTO

**IMPORTÂNCIA DO USO DA CONTABILIDADE PARA A ATIVIDADE
AQUÍCOLA CATARINENSE:**

UM ESTUDO MULTICASO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, no curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

Banca Examinadora:

Orientador:

Prof. Msc. Vladimir Arthur Fey
Departamento de Ciências Contábeis

Co-orientadora:

Prof^ª. Msc. Alessandra Vasconcelos Gallon
Departamento de Ciências Contábeis

Membro:

Prof. Msc. Esperidião Amin Helou Filho
Departamento de Ciências da Administração

Florianópolis, 27 de Novembro de 2007.

Dedico este trabalho a minha mãe e meu pai, aos avós paternos e maternos pela importância que tiveram em minha infância, aos meus irmãos, e aos amados sobrinhos Yoseph Rachevsky e Sarah Nascimento.

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, mesmo distante e silenciosa, pelo exemplo de esforço, luta, resistência e dignidade.

A meu orientador, Professor Vladimir Arthur Fey, pela confiança, liberdade e credibilidade dada ao aceitar e incentivar esta proposta de estudo.

A minha co-orientadora Alessandra Vasconcelos Gallon pela ajuda na construção do texto, pelos questionamentos e estímulos ao meu desenvolvimento acadêmico.

Ao amigo Mauro e sua equipe.

Aos colegas e amigos Veviane Mello, Flávia Karoline Kurcesk, Ana Maria B. Costa, Cristiano Melo, Rejane Cardoso, Cristina Magnus, Nadiég Pacheco, Helmut Heidenreich, Sheila Cardoso, Dari Heirich, José L. Mezzari, Sabrina Nascimento, Marisley Calixto, Denisiane Rosinski e Maicon Zanette.

Da comunidade de maricultores, agradeço a todos que me receberam e responderam minhas perguntas. Com isso, destaco a ajuda e contribuição de Tânia Fátima de Melo Saeiivicz; da aqüicultora Flávia da Fazenda Marinha Atlântico Sul pela colaboração valorosa no enriquecimento da pesquisa; Gioconda Rosito pela disponibilidade e gentileza em me atender, Eva Maciel Mendes pela simpatia e boa vontade.

Ao funcionário da EPAGRI, Francisco Manoel de Oliveira Neto, que gentilmente me recebeu e conversou comigo sobre algumas particularidades da aqüicultura catarinense.

RESUMO

NASCIMENTO, Cristiano do. **Importância do uso da Contabilidade para a atividade aquícola catarinense:** um estudo multicaso, 2007, 103 f. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

A Contabilidade constitui ferramenta de apoio ao processo de produção e gestão do negócio aquícola. A atividade aquícola, através das práticas maricultoras implantadas ao longo do litoral catarinense, apresenta consecutivos aumentos no volume produzido e conseqüente desenvolvimento econômico dos agentes e comunidades ligados à produção e comercialização de seus produtos. O setor produtivo da aquíicultura tem se desenvolvido e se tornado cada vez mais competitivo e neste contexto deve-se considerar a possibilidade de qualificar a gestão do negócio, com vistas ao planejamento e controle, com foco nas práticas de produção e ampliação do mercado, de forma responsável, subsidiado pelo conjunto informacional que a Contabilidade pode oferecer. Nesta perspectiva, busca-se apresentar um estudo sobre a importância no planejamento da produção e do controle financeiro de pequenas unidades produtoras destinadas ao cultivo de moluscos em Santa Catarina. Assim, o objetivo geral da pesquisa consiste em identificar os fatores e mecanismos de controle que contribuem na viabilidade de uma unidade produtora de moluscos, a partir do uso da contabilidade. Sob esta perspectiva, a metodologia utilizada a fim de alcançar o objetivo proposto fundamentou-se num estudo exploratório-descritivo com vistas a relacionar a Contabilidade com o setor produtivo da aquíicultura, cuja abordagem faz-se de forma qualitativa, e assim identifica-se os procedimentos e práticas empresarias dos pequenos produtores maricultores catarinense. Na última parte do trabalho apresenta-se um estudo multicaso que aborda aspectos sócio-econômico e contábil-administrativo em pequenas unidades produtivas de moluscos localizadas na baía de Florianópolis, Município de Florianópolis. Por fim, dos resultados obtidos, constatou-se a não diferenciação dos recursos financeiros da unidade produtiva em relação aos recursos financeiros da unidade familiar, além do fato de que o número de aquícultores com escrituração contábil é incipiente frente ao conjunto de produtores, e destes, um número ainda menor faz uso das informações contábeis com a finalidade de melhorar o desempenho das atividades operacionais.

Palavras Chaves: Contabilidade; Atividade Aquícola; Planejamento e Controle.

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1 – Sistema suspenso - fixo, feito com estacas de madeira, baía sul, Ribeirão da Ilha	41
Figura 2 – Sistema suspenso-flutuante, baía sul, Ribeirão da Ilha	41
Figura 3 – Lanternas de cultivo de ostras, baía sul, Ribeirão da Ilha	42

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Clientes potenciais dos produtos da maricultura	48
Quadro 2 – Ambiente Interno e Externo da Aqüicultura	60
Quadro 3 – Terminologias aplicadas na Contabilidade de Custos	64
Quadro 4 – Materiais necessários à implantação de fazenda marinha destinada ao cultivo de mexilhões e ostras	66
Quadro 5 – Máquinas e equipamentos para <i>long line</i>	75

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Postura empresarial na condução do negócio	87
Gráfico 2: Perspectiva Gerencial	88
Gráfico 3: Uso da contabilidade por Pessoa Física e Pessoa Jurídica	89
Gráfico 4: Controle e Planejamento da Produção	90
Gráfico 5: Uso da Contabilidade na Produção de Moluscos	91

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 – Produção de mexilhões e ostras por estados produtores	43
Tabela 2 – História da produção maricultora de Florianópolis e de Santa Catarina	44
Tabela 3 – Custos de produção de mexilhões	67
Tabela 4 – Custos de produção de ostras	67
Tabela 5 – Custos de produção de moluscos	69
Tabela 6 – Valor Bruto da Produção Aquícola do Estado de Santa Catarina 2000-2005 (R\$ 1.000)	78
Tabela 7 – Estimativa de Movimento Financeiro (R\$)	78

LISTAS DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ACARPESC: Associação de Crédito e Assistência Pesqueira de Santa Catarina

AMANI: Associação dos Maricultores do Norte da Ilha

AMASI: Associação dos Maricultores do Sul da Ilha

ANA: Agência Nacional da Águas

BMLP: *Brazilian Mariculture Linkage Program*

BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

BP: Balanço Patrimonial

CEPA: Comissão Estadual de Planejamento Agrícola

CEPENE: Centro de Pesquisa e Gestão de Recursos Pesqueiros do Litoral Nordeste

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

COOPERILHA: Cooperativa Aquícola da Ilha de Santa Catarina

CVM: Comissão de Valores Mobiliários

DMPL: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DOAR: Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DRE: Demonstração do Resultado do Exercício

EMAPA: Escritório Municipal de Agropecuária, Pesca e Abastecimento

EPAGRI: Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina

FENAOSTRA: Festa Nacional da Ostra e da Cultura Açoriana

FUNRUMAR: Fundo Municipal de Desenvolvimento Rural e Marinho

IBAMA: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IN: Instrução Normativa

LCMM: Laboratório de Cultivo de Moluscos Marinhos

MA: Ministério da Agricultura

NBC: Norma Brasileira de Contabilidade

PL: Patrimônio Líquido

RGP: Registro Geral da Pesca

SEAP: Secretaria Especial da Aquicultura e Pesca

SEBRAE: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SIF: Serviço de Inspeção Federal (do Ministério da Agricultura)

SNCR: Sistema Nacional de Crédito Rural

TAC: Termo de Ajuste de Conduta

UFSC: Universidade Federal de Santa Catarina

UNIVALI: Universidade do Vale do Itajaí

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Tema e Problema	18
1.2 Objetivos	19
1.3 Justificativa	20
1.4 Metodologia	21
1.5 Limitação da Pesquisa	25
1.6 Organização do Trabalho	26
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	27
2.1 CONTABILIDADE	27
2.1.1 Objetivo da Contabilidade	29
2.1.2 Evidenciação Contábil	29
2.1.3 Formas de Evidenciação	30
2.1.4 Mensuração	32
2.1.5 Importância e Desafios da Contabilidade	33
2.2 DA FORMAÇÃO SÓCIO ESPACIAL DO LITORAL CATARINENSE AO CULTIVO DE MOLUSCOS: breve histórico social e implantação do processo produtivo de moluscos	34
2.2.1 Formação Sócio Espacial do Litoral Catarinense	34
2.2.2 Decadência da Pequena Produção Mercantil Açoriana	35
2.3 IMPLANTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA MARICULTURA EM SANTA CATARINA	37
2.3.1 Legislação do Setor Aquícola	37
2.3.2 Condições que favoreceram a introdução e cultivo de moluscos no litoral catarinense	38
2.3.3 Implantação da maricultura em Santa Catarina	39
2.3.4 Implantação de Fazenda Marinha	40
2.3.5 Ações da administração pública no desenvolvimento do setor aquícola em Florianópolis	42
2.3.6 Produção de moluscos em Santa Catarina	43
2.3.7 Etapas desenvolvidas no cultivo de mexilhões e ostras	45
2.3.7.1 Processo produtivo do mexilhão	45
2.3.7.2 Processo produtivo da ostra	45

2.3.7.3 Processo de beneficiamento	46
2.3.8 Comercialização da produção	46
2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLADORIA	48
2.4.1 Contabilidade Gerencial	48
2.4.2 Controle	50
2.4.3 Controladoria	50
2.4.4 Gestão	51
2.4.5 Missão	52
2.4.6 Sistema de Gestão	52
2.4.7 Gestão Econômica	53
2.4.8 Eficácia Empresarial e a Empresa Aquícola	53
2.4.9 Eficiência Empresarial e a Empresa Aquícola	54
2.4.10 Processo de Gestão na Empresa Aquícola	54
2.4.10.1 Planejamento e a Empresa Aquícola	55
2.4.10.2 Aspectos estratégicos no processo produtivo de moluscos	55
2.4.10.3 Fatores a se considerar no planejamento da Empresa Aquícola	56
2.4.10.4 Planejamento Estratégico e a Empresa Aquícola	58
2.4.10.4.1 Pontos Fortes e Fracos no Planejamento Estratégico e a Empresa Aquícola	59
2.4.10.5 Planejamento Operacional e a Empresa Aquícola	61
2.4.10.6 Execução	62
2.4.11 Gestão de Cooperativa e a Empresa Aquícola	62
2.5 CONTABILIDADE DE CUSTOS E O CULTIVO DE MOLUSCOS	63
2.5.1 Métodos de Custos	64
2.5.2 Sistema de Custos	65
2.5.3 Custos da Produção de Moluscos	65
2.5.4 Contabilização dos Custos	69
2.6 CONTABILIDADE FINANCEIRA E MARICULTURA	71
2.6.1 Gestão Financeira	71
2.6.2 Contabilidade Rural	72
2.6.3 Agribusiness (Agronegócios)	73
2.6.4 Administração da Unidade Produtiva Aquícola	74
2.6.5 O Negócio da Atividade Aquícola	74
2.6.6 Investimento em Instalações e Início da Atividade	75
2.6.7 Contabilidade e a Aquicultura	76
2.6.7.1 Importância Econômica do Setor Aquícola	77
2.6.8 Aspectos da Aplicação Contábil ao Setor Aquícola	79
2.6.8.1 Exercício Social	79
2.6.8.2 Ciclo Operacional e Ciclo das Culturas	80
2.6.8.3 O Balanço Patrimonial na Empresa Aquícola	80
2.6.8.4 Fluxo de Caixa	81
2.6.9 Contabilidade de Cooperativa	82
3. ANÁLISE DOS RESULTADOS	85
3.1 Resultados levantados na pesquisa de campo	85
3.1.1 Aspecto Sócio Econômico	86
3.1.2 Aspecto Contábil-Administrativo	87

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	94
4.1 Oportunidades para trabalhos futuros	96
REFERÊNCIAS	97
APÊNDICE	102

1 INTRODUÇÃO

A aqüicultura compreende uma atividade implantada ao longo das últimas décadas no Estado de Santa Catarina, em especial na década de 1990, com a mitilicultura e ostreicultura. Investimentos privados, relações trabalhistas favoráveis por meio da ajuda de amigos e parentes, isenções fiscais, por empenho de instituições no desenvolvimento de técnicas e treinamentos, permitiram que o setor se desenvolvesse e se tornasse cada vez mais competitivo ao longo dos anos.

As atividades produtivas de mitilicultura e ostreicultura se encaixam no setor primário, mas também atuam no setor secundário, quando os moluscos passam por processos de beneficiamento e industrialização.

A introdução das atividades de produção de ostra e mexilhão assumem a função de conter o empobrecimento das comunidades de pescadores artesanais, que com o declínio dos estoques pesqueiros causados pela pesca industrial e poluição, combinado com o forte desenvolvimento da indústria pesqueira no Estado, viram-se com poucas alternativas de renda, e assim com dificuldade de permanência no local onde nasceram. (ROSA, 1997; ARANA, 2000; MACHADO, 2002; AGUIAR, 2003).

Rosa (1997) e Machado (2002) expõem que a introdução do cultivo de moluscos apresentou uma série de mudanças que favoreceram a melhora da qualidade de vida das pessoas que vivem dessa atividade produtiva. Porém, Machado (2002) indica a prevalência da lógica competitiva do mercado, o que poderá mudar basicamente o estilo de vida e valores até então dominantes. E acrescenta que a mudança de comportamento e atitude, se não levar em consideração os preceitos do desenvolvimento sustentável, implicará num modelo de desenvolvimento local excludente, apropriativo e degradador.

Por outro lado, a entrada de produtores que não tenham sido pescadores artesanais, porém com maior poder de investimento e capacidade de comercialização, estimula o início de um esforço competitivo pelo lucro. Por isso, ressalta-se a importância de uma ferramenta de controle na administração financeira nas unidades produtivas dos pequenos produtores, no sentido de gerar informações úteis ao pleno desenvolvimento de suas atividades e ajudar na tomada de decisão frente aos desafios de competitividade que tendem a tornar-se cada vez mais acirrados.

A atividade aqüicultora assume posição de destaque e importância local, regional e nacional, e por isso não deve ser vista apenas como processo produtivo implantado para conter o empobrecimento de comunidades pesqueiras, pois a atividade se profissionaliza e se sofisticada na busca de desempenhos melhores, ano após ano, com o aumento da produtividade.

Portanto, deve ser encarada como um conjunto de ativo e passivo que se articula e se ajusta diante de viabilidades econômicas, financeiras, produtivas e mercadológicas. (NASCIMENTO, 2005).

O crescimento da população humana gera aumento na demanda por alimentos, e neste contexto a produção de moluscos, no caso o mexilhão e a ostra, contribuem como importante fonte de proteína animal.

Na maricultura, desde o momento em que se instala as lanternas para o cultivo, período de crescimento das sementes e período de engorda, deve-se identificar e mensurar o impacto patrimonial e as perdas ocorridas ao longo do processo produtivo.

O nascente setor produtivo da maricultura, por meio de seus pioneiros, já destaca o desenvolvimento econômico de algumas entidades ao longo do litoral catarinense. A tendência de crescimento e desenvolvimento dos produtores depende, em grande parte, do aprendizado sobre alguns conceitos e técnicas para que se viabilize o controle das atividades operacionais, financeiras e econômicas das unidades produtoras.

O setor produtivo da aquíicultura é tão competitivo quanto qualquer outro e seus agentes necessitam de informações econômico-financeiras para fins de decisão e gerenciamento de suas atividades empresariais.

A função do gestor envolve atividades de planejamento, execução e controle utilizando o conjunto informacional disponível para fins de identificar as necessidades que envolvam fatores operacionais, financeiros e econômicos e assim gerenciar a entidade de forma eficiente.

Nesta perspectiva, a contabilidade constitui ferramenta de apoio ao processo de decisão. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 48) afirmam que “a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade com relação à entidade objeto de contabilização”.

O planejamento, neste sentido, mostra-se indispensável a qualquer produtor que pretenda manter-se no negócio, pois concorrentes organizados, preparados e focados em atender as necessidades do mercado e que desenvolvem e desempenham suas atividades eficaz e eficientemente tendem a deter a preferência dos consumidores.

Diante do exposto, procura-se estabelecer relações entre o referencial teórico estudado e aspectos relacionados ao setor produtivo em estudo, e assim, tornar evidente os benefícios do uso das técnicas contábeis aplicáveis com vistas à manutenção e desenvolvimento econômico dos produtores aquícultores.

1.1 Tema e Problema

O setor produtivo da aquicultura, à medida que se desenvolve e se especializa, tende a fornecer um representativo número de usuários do serviço contábil, e neste contexto antecipa-se o esboço de estudos direcionados a atender as necessidades informacionais dos produtores. Este estudo não esgota o assunto, ao contrário, expõe a necessidade de se aprender sobre os temas aquicultura e pesca para que futuros profissionais da contabilidade possam estar devidamente qualificados para o trato com produtores aquicultores e pescadores, pois, uma parcela significativa da economia catarinense é oriunda da pesca e outra está assumindo posição de destaque que é a produção aquícola, com taxas de crescimento bastante significativas.

A aquicultura catarinense, como na maior parte dos demais ramos do setor primário existentes no Estado, tem sua origem na pequena produção, basicamente em unidades produtivas familiares, em que todos os membros da família participam em alguma etapa do processo produtivo. Por tratar-se de produção praticamente artesanal, pois não dispõe de equipamentos com alto valor de investimento aplicados na produção e beneficiamento, o desenvolvimento econômico e financeiro é lento, sem o dinamismo facilmente visualizado em outros setores da economia.

Nesse contexto, por tratar-se de produção praticada em escala de economia familiar, observa-se que alguns produtores esforçam-se no planejamento da escala produtiva com vista a atender necessidades futuras do mercado consumidor de moluscos. Por isso, a proposta deste estudo volta-se às especificidades do setor aquícola, combinado com a capacidade de contribuição da ciência contábil aplicável à realidade estrutural do setor. Sem dúvida, tal proposta causa incômodo cultural, afinal as unidades produtivas são pequenas e há resistências a um controle mais técnico sobre a produção por parte dos produtores.

Nesta perspectiva, este trabalho busca apresentar resultados de um estudo sobre a importância no planejamento da produção e no controle financeiro de pequenas unidades produtoras destinadas ao cultivo de moluscos em Santa Catarina. O que instiga a pesquisa é o fato da transformação do pescador artesanal em maricultor, e com isto, a reprodução de um conjunto de conhecimentos e hábitos praticados na pesca artesanal e reproduzidos nas práticas maricultoras, cuja transformação ocorrida num curto espaço de tempo, replica os hábitos e costumes, inclusive nas relações trabalhistas, sendo que tal processo de mudança ainda se desenvolve com a inserção de novos produtores.

Os aspectos financeiros, econômicos, gerenciais, e de planejamento e controle constituem o centro das análises nos mais diferentes aspectos abordados ao longo do

desenvolvimento deste estudo, que presume o impacto positivo do controle financeiro frente ao conjunto de incertezas resultante de um cenário organizacional amador.

A maricultura se apresenta enquanto alternativa viável para a manutenção do desenvolvimento social e econômico da comunidade envolvida na produção e comercialização do produto no Estado. Dessa forma, a pesquisa busca compreender os riscos da ausência do controle financeiro tendo como ponto de partida os erros cometidos no passado, com vistas a evitar o caminho equivocado do amadorismo ao misturar o recurso financeiro pertencente ao processo produtivo ao recurso destinado ao uso pessoal ou familiar.

Com o uso da ciência contábil, busca-se contribuir no sentido de identificar e orientar de forma técnica, coerente e estratégica, ao dispor de alternativas que colaborem no desempenho e eficiência dos agentes envolvidos no processo produtivo dos pequenos produtores aquícultores.

Tendo por base uma análise contábil, a partir do tema exposto, evidencia-se a questão de pesquisa:

Como a contabilidade pode contribuir no desenvolvimento e crescimento econômico de uma pequena unidade produtora de moluscos?

1.2 Objetivos

O objetivo geral desta pesquisa consiste em Identificar os fatores e mecanismos de controle que contribuem na viabilidade de uma unidade produtora de moluscos, a partir do uso da contabilidade.

Com a finalidade de alcançar o objetivo geral foram formulados os seguintes objetivos específicos:

- relatar a evolução histórica e o cenário atual do setor produtivo aquícola catarinense, referente ao cultivo de mexilhões e ostras;
- abordar aspectos referentes ao uso de informações contábeis no auxílio à gestão do empreendimento aquícola;
- apresentar conceitos de contabilidade financeira, contabilidade gerencial, contabilidade de custos, controladoria, e relacioná-los à realidade estrutural e organizacional do produtor maricultor;
- descrever as etapas desenvolvidas no cultivo de mexilhões e ostras;
- estudar o aspecto do controle financeiro; e

- apresentar alternativas com vistas a um melhor desempenho e eficiência dos pequenos produtores aquícultores.

1.3 Justificativa

É de grande importância a elaboração de um estudo que explicita os aspectos que envolvem o controle financeiro de forma direcionada ao processo produtivo da aquícultura. Este estudo poderá servir como um ponto de partida para a permanência e o desenvolvimento econômico dos pequenos produtores maricultores instalados ao longo do litoral catarinense. As unidades produtoras de moluscos catarinenses, também conhecidas como fazendas marinhas, atuam num mercado competitivo, e por isso devem estar preparadas para se antecipar a eventos de natureza econômica, financeira, ecológica, tecnológica, social e política. Desse modo, com o suporte das informações contábeis, busca-se evitar que os fatos simplesmente ocorram, pois o gestor poderá agir no sentido de redirecionar suas atividades ou até mesmo para amenizar possíveis perdas da unidade produtora.

O projeto inicial de implantação da maricultura foi direcionado a pescadores artesanais cujo objetivo social visava a geração de trabalho e renda, ao mesmo tempo que manteria o pescador e sua família no local onde nasceram e sempre viveram.

Tendo em vista que a maioria absoluta dos primeiros maricultores eram pescadores artesanais ou filhos destes, portanto indivíduos com forte ligação com o mar, com traços culturais comuns, não é de se estranhar postura semelhante em relação ao aspecto que denota a não diferenciação entre os recursos financeiros da unidade produtora (empresa) e da unidade familiar (casa).

Várias são as causas e combinações que culminaram na decadência do processo produtivo da pequena produção mercantil pesqueira artesanal. Porém, dentre as inúmeras causas e combinações estudadas por geógrafos, historiadores e economistas, a questão da falta ou deficiência no controle financeiro, ou mais especificamente, a diferenciação entre o recurso financeiro destinado à subsistência da unidade familiar e o recurso financeiro destinado à remuneração dos meios de produção, notoriamente até então não foi explicada com profundidade pelos ramos da ciência acima citados.

A provável despreocupação incorrida no aspecto do controle financeiro relacionado ao processo produtivo pesqueiro artesanal, aparentemente reproduz-se no processo produtivo da maricultura. Pois, a atividade maricultora do cultivo de moluscos no litoral catarinense possui “caráter eminentemente familiar”, como atesta Rosa (1997, p. 150), já que “em 89% dos

cultivos há uma participação efetiva da esposa e dos filhos”.

A relevância do trabalho justifica-se em grande parte na iniciativa de uma pesquisa com caráter exploratório, no sentido de obter informações a respeito do uso da contabilidade como fator ou mecanismo de controle por pequenos produtores maricultores catarinenses.

O setor produtivo da maricultura, recentemente implantado no litoral catarinense, mostra-se carente de pesquisas na ciência contábil, sendo a contabilidade uma importante fonte informacional com a capacidade de contribuir de forma significativa na gestão dos empreendimentos aquícolas.

Acredita-se que a ciência contábil pode contribuir intensamente para o desenvolvimento econômico e financeiro dos produtores aquícolas, por meio do conjunto de informações que só a contabilidade pode fornecer, e desse modo, mesmo que de forma indireta, contribuir no desenvolvimento econômico e financeiro de vários outros setores da economia local, regional e estadual.

Dessa forma, este trabalho contribui no sentido de identificar o uso atual que é dado para a contabilidade pelos pequenos produtores aquícolas, além de poder gerar interesse por pesquisadores e contadores sobre empreendimentos que demonstram crescimentos significativos na produção ano após ano.

1.4 Metodologia

A metodologia aplicada na construção deste trabalho consiste num conjunto de métodos e técnicas empregados para pesquisa. Conforme Cervo e Bervian (1983, p. 50), “a pesquisa parte, pois, de uma dúvida ou problema e, com o uso do método científico, busca uma resposta ou solução”. Este trabalho busca respostas e evidências do uso e ou aplicação da ciência contábil como uma ferramenta de auxílio na administração de pequenas unidades produtoras de moluscos, as quais, encontram-se instaladas e distribuídas ao longo do litoral catarinense.

Para o alcance dos objetivos realizou-se um estudo exploratório-descritivo sobre o processo produtivo de mariscos e ostras, prática produtiva implantada a menos de duas décadas no litoral catarinense. Este estudo é estabelecido como exploratório pelo fato de ser incipiente os estudos voltados à aplicação da contabilidade como ferramenta informacional ao auxílio dos pequenos produtores maricultores na condução ou direcionamento de seus negócios. Este estudo é descritivo, pois relata os aspectos sociais, econômicos, tecnológicos, legais, que envolvem o processo produtivo de moluscos e explicita a importância econômica

do setor na economia catarinense, e por isso intento contribuir com um estudo voltado a atender expectativas deste segmento da economia.

Os objetivos da presente pesquisa, por ser de perspectiva exploratória, conforme Cervo e Bervian (1983, p. 56), “não elaboram hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar maiores informações sobre determinado assunto de estudo”. Os autores complementam que este tipo de estudo tem por objetivo familiarizar-se com o fenômeno ou obter uma nova percepção do mesmo e descobrir novas idéias. Deste modo, a pesquisa exploratória é quase sempre feita como levantamento bibliográfico, entrevistas com profissionais do setor, consulta a bancos de dados, dentre outros.

O estudo aplicado a este trabalho utiliza-se de pesquisa descritiva, a qual, conforme Marion, Dias e Traldi (2002, p. 62), “implica observação, registro e análise do objeto que está sendo estudado”. Desse modo permite o aprendizado sobre a implantação e desenvolvimento do processo produtivo de moluscos voltado à aplicação da ciência contábil como elemento capaz de contribuir na manutenção e desenvolvimento da atividade através de informações, técnica e controle que permite maior qualidade na gestão das unidades produtivas.

Conforme Gil (1991), a aplicação de pesquisa descritiva combinada com pesquisa exploratória é habitualmente utilizada por pesquisadores sociais que se preocupam com a atuação prática. Condição que identifica-se nesta pesquisa, num esboço de relação teórico-empírico no uso e ou aplicação da contabilidade nas práticas administrativas e de negócios de empresas produtoras de moluscos.

Na busca de informações sobre o tema proposto, fez-se necessário o uso de pesquisa bibliográfica para levantar informações sobre a aquicultura catarinense e conseqüente uso da contabilidade. A pesquisa bibliográfica, conforme Marion, Dias e Traldi (2002, p. 62), “objetiva explicar um problema com base em contribuições teóricas publicadas em documentos e não por intermédio de relatos de pessoas ou experimentos”. A pesquisa bibliográfica, de acordo com Silva (2003, p. 60), “explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos”.

A abordagem do problema da pesquisa é feita de forma qualitativa, no intuito de investigar procedimentos internos e práticas empresariais relacionadas ao processo produtivo de moluscos. Neste contexto busca-se compreender o comportamento dos entes no uso das informações contábeis frente à administração do negócio, sem a utilização de métodos quantitativos.

A população definida a ser considerada para análise na pesquisa encontra-se no setor produtivo da aquicultura, são pequenos produtores catarinenses de moluscos cultivados no

mar (mexilhão e ostra).

Embora identifique-se divergências na classificação do porte das empresas brasileiras, adota-se a classificação como pequeno produtor maricultor a partir do levantamento das definições de porte empresarial adotado pela legislação e instituições reconhecidas.

Conforme Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, as quais devem estar registradas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, em seu artigo 3º, I, limita a receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) para microempresas. A empresa de pequeno porte, conforme Lei Complementar nº 123 em seu artigo 3º, II, apresenta receita bruta anual superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) classifica o porte das empresas a partir de sua receita operacional bruta anual. Desse modo, considera Microempresa quando a receita operacional bruta anual alcança o valor de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), e para Pequenas Empresas a receita operacional bruta anual deve ser superior a R\$ 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais).

Quanto ao critério de classificação do porte das empresas, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) adota o número de empregados conforme o ramo de atividade em que a empresa se encontra. É considerada Microempresa, a indústria com até 19 empregados, comércio ou setor de serviços com até 09 empregados; as Pequenas Empresas são as que possuem, na indústria, de 20 a 99 empregados e, no comércio e serviços, de 10 a 49 empregados; as Médias Empresas de 100 a 499 empregados na indústria e de 50 a 99 no comércio e serviços.

Entretanto, apesar da falta de consenso para adoção da classificação do porte das empresas, adota-se a denominação de pequeno produtor maricultor aplica-se a todos os produtores de ostras e mexilhões com estrutura produtiva instalada na baía de Florianópolis.

O Estado de Santa Catarina possui 723 mitilicultores e 180 ostreicultores distribuídos na região entre Jaguaruna e São Francisco do Sul. Porém, a pesquisa limita-se espacialmente ao município de Florianópolis, cujo número de produtores, de acordo com a Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural, EPAGRI (2005), é de 161, sendo 98 ostreicultores e 63 mitilicultores distribuídos em 149 lotes de cultivo.

Foram entrevistados 29 entidades produtoras de moluscos em função da acessibilidade e interesse relacionado ao assunto pesquisado. Algumas entidades produtoras são constituídas

por vários sócios. Os 161 produtores encontram-se nas 104 entidades produtoras que assinaram o TAC (Termo de Ajuste de Conduta), e assim asseguram o direito de cultivo no mar. (EPAGRI, 2005).

Na busca de informações suficientes para a consecução do objetivo proposto, fez-se necessário o uso de pesquisa bibliográfica para levantar informações sobre a aquíicultura catarinense. Portanto, recorreu-se a livros, teses, dissertações e artigos científicos de periódicos e anais, para o levantamento de conceitos sobre contabilidade financeira, contabilidade gerencial, contabilidade de custos e controladoria, para então relacionar tais conceitos à realidade estrutural e organizacional do produtor maricultor catarinense.

Na pesquisa, também utilizou-se dados secundários sobre as especificidades econômicas e financeiras que tratam dos produtos e processo produtivo de moluscos.

A aplicação do questionário, instrumento de pesquisa de coleta de dados primários, efetuou-se por amostragem não probabilística, ou seja, ocorreu de forma casual, pois dependeu-se de encontrar o dono ou sócio da unidade produtiva por ocasião da visita, além de depender do interesse do produtor em participar e colaborar com a pesquisa. Enfim, a aplicação do questionário dependeu da acessibilidade e interesse do entrevistado em relação ao assunto pesquisado.

No questionário, inicialmente, busca-se constatar a diferenciação ou não dos recursos financeiros da unidade produtiva em relação aos recursos financeiros da unidade familiar, e também o uso ou não da escrituração contábil. Em seguida almeja-se identificar a intenção ou utilização do levantamento financeiro feito a partir dos dados escriturados, ou seja, se o produtor faz uso dos dados contábeis como fator e mecanismo de controle para um melhor desempenho de suas atividades.

Assim, o questionário aplicado divide-se basicamente em dois módulos que fornecem indicações sobre os aspectos:

- sócio econômico; e
- contábil administrativo.

De forma complementar, o questionário aplicado apresenta perguntas abertas e fechadas, com o intuito de averiguar o uso ou aplicação das informações contábeis. As perguntas fechadas buscam estabelecer um padrão de avaliação, em contra partida, as perguntas abertas procuram permitir a compreensão e análise mais consistente a respeito do comportamento econômico e financeiro dos produtores maricultores.

O trabalho analisa informações qualitativas sobre o processo produtivo de moluscos, sob a luz da ciência contábil, porém, sem deixar de evidenciar aspectos econômicos, históricos, geográficos, ambientais e sociais. Conforme Beuren e Raupp (2003, p. 92) “na

pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

1.5 Limitação da Pesquisa

O aspecto financeiro mostra-se relevante no desenvolvimento deste estudo, de início em relação a diferenciação entre os recursos financeiros da unidade produtiva dos recursos financeiros da unidade familiar, em seguida, o uso das informações geradas pela contabilidade como fator e mecanismo de controle nas unidades produtoras de moluscos ao longo do litoral catarinense. Além disso, apresenta-se a importância do planejamento operacional e estratégico à sobrevivência do pequeno produtor maricultor nas atividades de cultivo, beneficiamento e comercialização de seus moluscos.

Assim, o trabalho faz menção ao uso e aplicação do arcabouço informacional produzido pela contabilidade aplicável ao setor para fins de manutenção, desenvolvimento e controle das atividades.

Entretanto, não se discute estratégia empresarial aplicável a um ou outro produtor, pensa-se o processo produtivo como um todo, sem diferenciar ou privilegiar qualquer ente consultado.

Numa fase anterior a proposta de executar pesquisa de campo mediante aplicação de questionário, apropriou-se de leituras referentes ao setor produtivo da aquicultura. No passado, desenvolveu-se pesquisa sobre o referido setor, cuja pesquisa fora embasada a partir da teoria da *formação sócio espacial* (Santos, 1980) num esforço de aproximação a realidade catarinense, no tempo e no espaço, no qual estudou-se eventos sociais, econômicos, históricos, geográficos e políticos, desde a chegada do colono açoriano até a formação das condições necessárias a aceitação da introdução do processo produtivo de moluscos, como condição geradora de trabalho e renda às comunidades de pescadores artesanais empobrecidos. Tal pesquisa tratou de expor o setor sob vários aspectos, porém, na ocasião não houve aplicação de questionário, pois se tratou de pesquisa-observação.

Nesta perspectiva, no sentido de ampliar o conhecimento sobre o setor aquícola, executa-se uma pesquisa de campo cuja coleta de dados é feita a partir da aplicação de um questionário junto ao produtor maricultor catarinense. Não se imaginava tamanha dificuldade na obtenção das respostas para o questionário. Afinal, aspectos comportamentais inerentes à cultura dos pescadores artesanais na condição de atuais maricultores, constituiu fator limitante na obtenção de respostas, pois tais maricultores não se propõe a declarar volume de produção,

detalhes das práticas produtivas em relação ao conhecimento sobre custos e despesas, e também não se agradam de declarar se possuem ou não empréstimos e financiamentos. Mas prontamente reclamam de aspectos mercadológicos como preços praticados no mercado e dificuldades para entrega do produto.

Enfim, destaca-se que a principal limitação da presente pesquisa é que devido ao baixo número de respondentes do questionário, os resultados encontrados não podem ser generalizados.

1.6 Organização do Trabalho

Este trabalho encontra-se organizado a partir de um capítulo introdutório em que contextualiza-se o tema, apresenta-se o problema, a justificativa, os objetivos geral e específicos e a metodologia utilizada na realização do estudo.

No capítulo 2 são expostos conceitos sobre a contabilidade sob a perspectiva de fundamentação teórica, aborda-se aspectos sobre a evidenciação, mensuração, objetivos e importância da informação contábil. Também contém informações sobre fatores sociais e econômicos que justificam o aceite da introdução do cultivo de moluscos por parte da comunidade de pescadores, assim como um breve histórico da implantação e desenvolvimento da atividade no litoral de Santa Catarina. Identifica-se e referencia-se o entendimento e conhecimento contábil que direciona a aplicação e uso da ciência contábil ao setor aquícola, especificamente a produção de mexilhões e ostras, através do uso da contabilidade de custos e contabilidade gerencial com inferências a controladoria, gestão e planejamento, e contabilidade financeira sob o aspecto do controle financeiro para melhor administrar o processo produtivo, beneficiamento e comercialização de moluscos.

No capítulo 3 apresenta-se a pesquisa feita junto aos maricultores com o respectivo posicionamento a respeito dos resultados encontrados.

E por último, as considerações finais sobre o tema estudado e sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica deste estudo relaciona aspectos contábeis ao setor produtivo aquícola catarinense. Também, apresenta-se conceitos sobre planejamento e controle relacionado ao setor produtivo. Mostra-se a evolução histórica do setor referente ao cultivo de mexilhões e ostras, com isso, ressalta-se a importância do uso da contabilidade como suporte informacional no auxílio da gestão do empreendimento aquícola.

2.1 CONTABILIDADE

A ciência contábil, conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 750/93, Art. 2º, é definida como ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades, o que lhe confere como atributo, o controle da movimentação do patrimônio das empresas, cuja função é reconhecida através do Princípio Contábil da Entidade, Resolução CFC nº 750/93, Art. 4º, o qual estabelece:

o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Portanto, o patrimônio de uma entidade não se confunde com o patrimônio de qualquer outra entidade, ou seja, não se mistura o patrimônio da entidade com o do proprietário ou sócios. Importante enfatizar que para a contabilidade a expressão “entidade” pode ser usada para pessoa física ou jurídica.

É sobre o patrimônio das empresas que a contabilidade aplica seu instrumental técnico, através da previsão, registro, análise, integração, comparação e interpretação dos fatos de qualquer natureza que afetam a composição dos elementos, nos aspectos qualitativos ou nos de sua medida monetária. (MUSSOLINI, 1994).

A contabilidade moderna se caracteriza como uma das ferramentas mais úteis aos administradores na otimização do processo de tomada de decisão. Pois consiste num sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão, seja pelo conhecimento de fatos passados, seja por procedimentos futuros delineados para otimizar o resultado. (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1997).

Conforme deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº29, a contabilidade

é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Compreende-se por sistema de informação um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios que permite:

- a) tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo;
- b) dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivadas da própria Contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas, em oportunidades definidas ou não.

Dessa forma, a contabilidade identifica, mensura, registra, analisa, compara e comunica as mudanças que ocorrem no patrimônio das empresas. Tais apontamentos compõem um conjunto de informações que permitem um direcionamento na tomada de decisão, pois trata-se de um conjunto informacional relacionado com a lucratividade, liquidez e risco do negócio. O controle sobre o patrimônio alcançado utilizando-se da contabilidade viabiliza uma administração adequada dos recursos disponíveis, o que favorece a continuidade da entidade.

O conjunto de informações econômicas e financeiras podem ser evidenciadas de várias maneiras, sendo, contabilidade financeira, custos e gerencial, as quais procuram atender usuários externos (a primeira e a segunda) e usuários internos (a segunda e a terceira). O usuário interno consiste basicamente nos gestores da empresa, os quais buscam no custo, por exemplo, as bases para tomar decisões. O usuário externo compreende-se por governo, acionistas, fornecedores, clientes, sindicatos, sociedade, dentre outros, que valem-se das informações extraídas das demonstrações contábeis.

A contabilidade financeira, também conhecida por contabilidade geral, é “necessária a todas as empresas. Fornece informações básicas aos seus usuários e é obrigatória conforme a legislação comercial”. A contabilidade de custos, por sua vez, volta-se “para o cálculo, interpretação e controle dos custos dos bens fabricados ou comercializados, ou dos serviços prestados pela empresa”. Já a contabilidade gerencial volta-se “para fins internos, procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões”. (IUDÍCIBUS e MARION, 1999, p. 44).

Porém, não se pode perder de vista a essência da contabilidade, que conforme Iudícibus e Marion (1999, p. 95), consiste “no confronto entre sacrifícios de ativos (despesas basicamente derivantes de valores de entrada) e realizações (receitas usualmente mensuradas por valores de saída)”.

2.1.1 Objetivo da Contabilidade

O objetivo da contabilidade consiste em fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade. A informação estruturada refere-se ao fato da contabilidade não fornecer dados ou informações de forma dispersa, ao contrário, o faz de maneira estruturada dentro de certo planejamento contábil de acordo com um sistema de informação posto em funcionamento e periodicamente revisto. (IUDÍCIBUS e MARION, 1999).

Conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 192), ao referenciar o *Financial Accounting Standards Board* (Fasb), expõem que o “objetivo primordial da contabilidade, de acordo com o Fasb, é fornecer aos investidores e outros indivíduos informações que sejam úteis para a aferição do nível, da distribuição no tempo e da incerteza de fluxo de caixa futuros”.

A deliberação da CVM nº 29 expõe que o objetivo principal da contabilidade “é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras”.

Os objetivos da contabilidade possuem forte ligação com a qualidade na divulgação das informações contábeis. Na Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994, do CFC, a contabilidade busca:

prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Portanto, os objetivos da contabilidade constituem basicamente a produção de informações destinadas a atender as necessidades informacionais de grupos distintos de usuários.

2.1.2 Evidenciação Contábil

A evidenciação contábil ou *disclosure*, apresenta-se diretamente relacionada com o objetivo essencial da contabilidade que é garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários. (IUDÍCIBUS, 1998).

O termo evidenciação é utilizado na Contabilidade de forma ampla, e também pode ser reconhecido através de outras expressões como divulgação, demonstração, informação contábil. Afinal, dependendo da obra consultada, cada autor refere-se ao tema da forma que

melhor se enquadra na abordagem feita, assim como cada entidade possui objetivos próprios ao evidenciar determinado conjunto de dados, que poderá servir, ou não, de base informacional aos seus usuários.

A entidade, independentemente do segmento que atua, possui diversos grupos com interesses em informações sobre posição financeira, produtividade, desempenho comercial, forma como interage ou interfere na sociedade ou no meio ambiente, a saber: acionistas, investidores, órgãos do governo, empregados, fornecedores, clientes, credores e a sociedade. E é por meio dos procedimentos aplicáveis na evidenciação das informações contábeis que todos esses *stakeholders* costumam ter suas necessidades informacionais atendidas.

A deliberação da CVM nº 29 expõe que “as empresas precisam dar ênfase à evidenciação de todas as informações que permitem a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro”.

2.1.3 Formas de Evidenciação

A evidenciação contábil apresenta-se sob a forma de relatórios, dentre eles os obrigatórios que são exigidos por lei conhecidos como demonstrações financeiras, e os não obrigatórios que por vezes são imprescindíveis para a administração da entidade. (IUDÍCIBUS e MARION, 1999).

Quanto às formas de evidenciação, estas se dão por meio das demonstrações financeiras, de acordo com o artigo 176, da Lei 6.404, de 1976, e correspondem ao “Balanço Patrimonial; Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos”, seguidas de Notas Explicativas, Parecer dos Auditores Externos, Relatório da Administração também chamando de Relatório Anual aos Acionistas.

Em Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003), também encontram-se listadas:

- a) Demonstração do Valor Adicionado;
- b) demonstrações comparativas;
- c) consolidação das demonstrações contábeis;
- d) parecer do conselho fiscal;
- e) Balanço Social, e
- f) fatos relevantes.

Conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003), a respeito das demonstrações

contábeis exigidas na Lei 6.404 de 1976, estas são relacionadas e identificadas de acordo com sua aplicação:

- a) Balanço Patrimonial (BP) – apresenta a posição financeira e patrimonial da empresa numa determinada data, representa uma posição estática, e é composto por três elementos básicos:
 - Ativo – representa aplicações de recursos, normalmente em bens e direitos;
 - Passivo – representa exigibilidades e obrigações; e
 - Patrimônio Líquido (PL) – representa a diferença entre o Ativo e o Passivo, ou seja, o valor líquido da empresa.
- b) Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) – define claramente o lucro ou prejuízo do período;
- c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) – evidencia a mutação do Patrimônio Líquido em termos globais e em termos de mutações internas;
- d) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) – evidencia as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo e as aplicações que consomem essa folga.

Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC-T 3.2.1.1, o “Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade”. A sua estrutura é composta por Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

A NBC-T 3.2.2.10 diferencia as contas do Ativo segundo suas características qualitativas, sendo:

- Ativo Circulante, composto por contas que evidenciam disponibilidades, créditos, estoques, despesas antecipadas, outros valores e bens;
- Ativo Realizável a Longo Prazo, são créditos, estoques, despesas antecipadas, outros valores e bens cuja realização situe-se após o término do exercício subsequente à data do Balanço Patrimonial; e
- Ativo Permanente, composto por investimentos, imobilizado e diferido.

A NBC-T 3.2.2.11 diferencia as contas do Passivo segundo suas características qualitativas, sendo:

- Passivo Circulante, composto por contas que evidenciam obrigações e encargos de curto prazo; e
- Passivo Exigível de Longo Prazo, compreende obrigações e encargos estabelecidos ou esperados em exercício subsequente à data do Balanço Patrimonial.

Quanto às contas que compõe o Patrimônio Líquido, a NBC-T 3.2.2.12, conforme sua

expressão qualitativa, evidencia as seguintes contas: Capital, Reservas e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

A NBC-T 3.3.1.1 define a Demonstração do Resultado como “a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade”. Evidencia as Receitas e Ganhos do período sem que necessariamente tenha havido o recebimento. Também evidencia os Custos, Despesas, Encargos e Perdas pagos ou incorridos, correspondentes aos Ganhos e Receitas.

O Lucro ou Prejuízo Líquido apurado, de acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 31) conforme orientação da Lei 6.404 de 1976, na Demonstração de Resultado corresponde ao que se pode chamar de lucro dos acionistas, pois além dos itens normais também são deduzidas “como Despesas o Imposto de Renda e as participações sobre os lucros a outros que não os acionistas, de forma que o Lucro Líquido demonstrado é o valor final a ser adicionado ao Patrimônio Líquido da empresa que, em última análise, pertence aos acionistas, ou é distribuído como dividendo”.

2.1.4 Mensuração

A mensuração, segundo Grateron (1996 p. 83) pode ser explicada “como o processo de definir numerais a objetos ou eventos de acordo com uma regra. Ao mensurarmos o valor econômico dos objetos ou eventos, estamos traduzindo-o para um único padrão de medida que, na contabilidade, é representado pela escala monetária”.

Embora a mensuração geralmente seja imaginada em termos monetários, existem elementos não monetários que são relevantes para a tomada de decisão, como capacidade de produção, e número de empregados. Dessa forma, em contabilidade, “mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, e obtidos de modo a permitir agregação (tal como na avaliação total de ativos) ou desagregação, quando exigida em situações específicas”. (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999 p. 304).

Ressalta-se que no caso de mexilhões e ostras, foco da presente pesquisa, por tratar-se de animais pequenos e de difícil controle físico, a quantificação exata da população em cultivo, bem como o tamanho e peso, representam a dificuldade e impossibilidade da contabilidade quantificar de forma exata as características das espécies.

2.1.5 Importância e Desafios da Contabilidade

Atualmente a contabilidade é usada para gerar mais que Demonstrações de Resultado, identificar valores de base para cálculo de recolhimento de impostos, efetuar análise da capacidade de endividamento e pagamento de clientes e fornecedores, e cálculo para distribuição de dividendos. A contabilidade vem acompanhando a evolução das transformações ocorridas no espaço e no tempo, por meio da sociedade, economia, mercado financeiro, processo produtivo de vários setores, acompanha o desenvolvimento das cadeias de valor, gestão das entidades, enfim, a contabilidade evolui na medida em que contribui com informações úteis, ao mesmo tempo que facilita as relações entre governo, entidades e sociedade a partir do arcabouço informacional que é capaz de produzir.

GALLON, (2006 p. 38) em seu estudo, afirma que:

Os resultados das pesquisas empíricas permitem concluir que as empresas, de modo geral, reconhecem as repercussões favoráveis advindas da boa evidenciação e estão gradativamente aperfeiçoando a qualidade das informações contábeis e financeiras. Porém, ainda há um longo caminho para que as demonstrações e relatórios contábeis sejam suficientes ao processo de tomada de decisão.

O profissional contábil deve atender as necessidades empresariais atuais, ou seja, ir além da apuração contábil, deve acolher as necessidades dos clientes, por exemplo, não apenas escriturar acontecimentos passados, mas propor resultados a partir de estudos voltados a prognósticos. O contador com boa formação tende a tornar-se um consultor profissional eficiente e confiável. Neste contexto, aborda-se a qualidade da informação contábil gerada e a própria capacidade do profissional em ajudar o usuário a interpretar, julgar, e adotar as melhores proposições econômico-financeiras.

Neste contexto, o contador é o responsável pela informação gerada, produzida, a partir do conjunto de dados disponibilizados nos processos operacionais desenvolvidos pelas entidades, transformando dados em informação, e por isso deve ter a preocupação de manter-se em contínuo processo de aprendizagem, pois ao deter conhecimentos pessoais de diversas áreas poderá opinar, discutir e contribuir no desenvolvimento de processos, projetos e planejamentos organizacionais.

2.2 DA FORMAÇÃO SÓCIO ESPACIAL DO LITORAL CATARINENSE AO CULTIVO DE MOLUSCOS: BREVE HISTÓRICO SOCIAL E IMPLANTAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DE MOLUSCOS

Com o objetivo de demonstrar o cenário base desta pesquisa, este capítulo apresenta os fatores sociais e econômicos que justificam o aceite da introdução do cultivo de moluscos por parte da comunidade de pescadores, assim como um breve histórico da implantação e desenvolvimento da atividade maricultura no litoral de Santa Catarina.

Através do resgate histórico-geográfico desde a chegada do colono açoriano, que se instala como pequeno produtor, pela ocupação do litoral catarinense e a instalação e consolidação do município de Florianópolis e várias outras localidades, identifica-se de forma breve, as significativas transformações ocorridas nesta formação sócio-espacial. Presume-se que se trata de fato relevante visualizar as diversas relações ocorridas ao longo do tempo, principalmente a respeito da importância da pesca artesanal e da conseqüente introdução da aquicultura marinha como atividade produtora; que de alguma forma contribui na atual configuração espacial do litoral catarinense, e especialmente da capital Florianópolis, cuja influência é cada vez maior por meio de sua capacidade produtiva.

2.2.1 Formação Sócio Espacial do Litoral Catarinense

A formação social catarinense se dá a partir do interesse da coroa portuguesa em ocupar a área meridional da colônia, através do povoamento do território e instalação de bases político-militares (fortificações), estabelecimento da pequena produção mercantil de açorianos e madeirenses, junto com grandes produções manufatureiras (armações) associada à intermediação comercial portuguesa. A economia açoriana nasce sob a forma de pequena propriedade. Neste contexto a pequena produção mercantil foi vital para o sucesso português, pois com a permanência dos colonos assegurou-se a posse do território. (SILVA, 1992).

A respeito do desenvolvimento sócio econômico de Florianópolis, adota-se a periodização de Bastos (2000), que ajuda a situar os eventos causadores das transformações econômicas e sociais identificáveis através dos processos de urbanização da cidade, que em grande parte relaciona-se ao que acontece em outras localidades do território catarinense. No primeiro período da urbanização, no início do século XIX, Desterro tem sua economia vinculada a pequena produção mercantil açoriana, por tornar-se centro exportador de alimentos como farinha de mandioca, peixe e outros produtos. Os pequenos produtores

agricultores e pescadores tornam-se fornecedores de alimentos para o centro urbano. No segundo período da urbanização, final do século XIX, Florianópolis torna-se praça importadora e passa a abastecer as emergentes colônias de alemães e italianos nos vales atlânticos. O terceiro período da urbanização de Florianópolis ocorre a partir da segunda metade da década de 1950 quando esta insere-se no contexto do capitalismo industrial estadual e nacional, readquirindo funções de comando por todo o Estado, criando empresas públicas de âmbito estadual com sede no município. É nesse período que é criado o POE (Plano de Obras e Equipamentos); PLAMEG (Plano de Metas do Governo); BESC (Banco do Estado de Santa Catarina); dentre outros, com o intuito de estimular o desenvolvimento municipal.

2.2.2 Decadência da Pequena Produção Mercantil Açoriana

O aprendizado do colono sobre os elementos climáticos que interagem na costa catarinense favoreceu a implantação e desenvolvimento do processo produtivo da pequena produção, incluindo produtos ao cultivo como a mandioca, na medida em que outros como o trigo foram abandonados. As condições físicas do terreno e os elementos climáticos combinados com as correntes marítimas e a passagem de espécies pesqueiras junto a costa, permitiram que a atividade pesqueira artesanal em conjunto com a pequena produção agrícola, criassem condições favoráveis ao desenvolvimento da formação sócio-espacial da ilha de Santa Catarina, como de todo o litoral catarinense. (NASCIMENTO, 2005).

As comunidades agrícolas e pesqueiras com economias baseadas na pequena produção mercantil enfraquecem economicamente frente a um conjunto de fatores, que condicionam a decadência produtiva. Os fatores e características econômicas e sociais que condicionaram a decadência da pequena produção mercantil agrícola e pesqueira catarinense foram:

- por questão de sobrevivência, no século XVIII, com a chegada dos colonos açorianos, empregou-se a técnica de queimadas para poder trabalhar a terra, atendendo uma finalidade produtiva (CARUSO, 1983);
- o procedimento de queimada combinado com o uso contínuo do solo resultou na perda de produtividade do mesmo, favorecendo a decadência da agricultura (CARUSO, 1983);
- nas primeiras décadas do século XX Florianópolis enfraquece economicamente frente a outras cidades litorâneas da costa catarinense, por tratar-se de praça importadora e não favorecer o surgimento de novos empreendimentos, além do artesanato

diversificado que dificulta a especialização num único ofício (BASTOS, 2000);

- a construção da Ponte Hercílio Luz, em 1926, provocou uma redução no número de embarcações ligadas ao transporte de pessoas e transporte de produtos oriundos dos pequenos produtores destinado ao comércio que era feito próximo ao porto localizado no centro de Florianópolis (NASCIMENTO, 2005);

- a sucessiva divisão de terras por herança reforçou o processo de decadência da pequena produção mercantil (BASTOS, 2000);

- o impedimento do uso e ocupação das áreas comunais, em que principalmente os mais pobres serviam-se de recursos naturais disponíveis para prover seu sustento, enfraquece ainda mais a situação econômica dos pequenos produtores mercantis (CAMPOS, 1991);

- inovações tecnológicas como a introdução do motor nas embarcações e o fio de *nylon* nas redes, final da década de 1940 (LAGO, 1961);

- a partir da inovação tecnológica identifica-se: aumento da capacidade produtiva; economia de tempo de deslocamento no mar e trabalho; pescadores afastam-se mais da costa e concorrem na captura de quantidade maior de pescado; além de desemprego dos remadores das embarcações e da ocupação de homens mais velhos e mulheres que costuravam as redes (NASCIMENTO, 2005);

- sobrepesca por parte da indústria pesqueira que compromete a produção pesqueira artesanal, combinado pelo forte poder de barganha dos atravessadores, que resulta no enfraquecimento econômico e financeiro do pescador artesanal (NASCIMENTO, 2005); e

- o surgimento da indústria pesqueira, com forte participação do Estado: criação de infra-estrutura, linhas de crédito aos empreendedores por meio do Sistema Nacional de Crédito Rural (SNCR), benefícios fiscais, subsídio do diesel, enfim, todos esses benefícios direcionados às pessoas jurídicas (NASCIMENTO, 2005).

Portanto, a combinação dos argumentos citados anteriormente evidenciam o enfraquecimento econômico das comunidades de pescadores, a tal ponto que logo de início há uma aceitação e cooperação da parte deles em relação ao cultivo de moluscos; lembra-se o fato de que se alguém está satisfeito com seu trabalho talvez não se arrisque em empreendimentos e negócios de que nunca se tenha ouvido falar, mas, a possibilidade de cultivar moluscos surge como alternativa de gerar trabalho e renda às famílias de pescadores empobrecidos. Fica a cargo da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e da Associação de Crédito e Assistência Pesqueira de Santa Catarina (ACARPESC), atual (EPAGRI), todo o suporte científico, produção de sementes, e extensão no auxílio e suporte

aos inexperientes maricultores, que são aqueles pescadores artesanais com sérios comprometimentos na sua capacidade produtiva.

2.3 IMPLANTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA MARICULTURA EM SANTA CATARINA

A aquícultura se dá pela exploração de ambientes aquáticos marinhos e continentais, através do cultivo ou criação de organismos como plantas aquáticas, peixes, crustáceos e moluscos. Em relação ao cultivo praticado na costa do litoral catarinense é dado o nome de maricultura, pelo fato desta modalidade ser efetuada no mar, com ostras, mariscos, lulas, etc. A mitilicultura, por sua vez consiste no cultivo de mexilhões, também conhecido como marisco, sururu e ostra-de-pobre, cujo nome científico é *Perna perna*, sendo suas sementes retiradas diretamente na natureza, por meio de coletores de sementes, raspagem das estruturas ou reaproveitamento das cordas. Já a ostreicultura consiste no cultivo de ostras. No Estado cultiva-se a ostra japonesa ou ostra do pacífico, cujo nome científico é *Crassostrea gigas*, suas sementes são produzidas em laboratório, no caso pelo Laboratório de Cultivo de Moluscos Marinhos - LCMM/UFSC.

2.3.1 Legislação do Setor Aquícola

O propósito de desenvolvimento da aquícultura depende em grande parte do empenho dos agentes que encontram-se de alguma forma envolvidos na atividade, assim como a manutenção do setor já não depende do nível de consciência a respeito da preservação dos recursos naturais por parte dos produtores, mas da sociedade como um todo. Simultaneamente a este aspecto, existe um conjunto de leis, decretos, instruções normativas e portarias que fazem referência a atividade, principalmente em relação ao uso dos recursos naturais.

Conforme Portaria nº 69, de 30 de outubro de 2003, Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), apontado por Oliveira Neto (2005), em seu artigo 1º permite o cultivo de moluscos no litoral Sudeste e Sul, exclusivamente aos empreendimentos atualmente em comprovada operação, mediante assinatura de Termo de Ajustamento de Conduta (TAC). Cujo objetivo consiste em regularizar e enquadrar a situação dos maricultores, submetendo-os a posterior licenciamento ambiental. Somente assinando o

TAC o produtor mantém a permissão ao cultivo de moluscos.

O Decreto-lei nº 4.895, de 25 de novembro de 2003, concede o direito a pessoas físicas ou jurídicas de se enquadrarem na categoria de aqüicultor. No artigo 2º, este decreto define:

I aqüicultura: o cultivo ou criação de organismos cujo ciclo de vida, em condições naturais, ocorre total ou parcialmente em meio aquático;
 II área aqüícola: espaço físico contínuo em meio aquático, delimitado, destinado a projetos de aqüicultura, individuais ou coletivos;
 III parque aqüícola: espaço físico contínuo em meio aquático, delimitado, que compreende um conjunto de áreas aqüícolas afins, em cujos espaços físicos intermediários podem ser desenvolvidas outras atividades compatíveis com a prática da aqüicultura.

O esforço de normatização da atividade aqüicultora, em relação ao cultivo de moluscos, fundamenta-se a partir do Decreto Lei nº 4895, de 25 de novembro de 2003, que dispõe sobre a autorização de uso de espaços físicos de corpos d'água de domínio da União para fins de aqüicultura, e dá outras providências. A partir da referida lei, segundo Oliveira Neto (2005), identifica-se as seguintes normatizações no sentido de adequar a prática aqüícola:

- Instrução Normativa Interministerial (IN) nº 6, de 31 de março de 2004, estabelece as normas complementares para a autorização de uso dos espaços físicos em corpos d'água de domínio da União para fins de aqüicultura.
- Instrução Normativa Interministerial (IN) nº 7, de 28 de abril de 2005, evidencia as diretrizes para a implantação dos parques e áreas aqüícolas.

De acordo com a IN nº 3, de 12 de maio de 2004, da Secretaria Especial da Aqüicultura e Pesca vinculada à Presidência da República (SEAP/PR), ao tratar sobre o Registro Geral da Pesca (RGP) define aqüicultor como: pessoa física ou jurídica que se dedica ao cultivo, criação ou manutenção em cativeiro, com fins comerciais, de organismos cujo ciclo de vida, em condições naturais, ocorre total ou parcialmente em meio aquático.

Ressalta-se que a aqüicultura de que trata este trabalho, apropria-se de águas públicas da União, conforme artigo 3º, inciso I do Decreto-lei nº 4.895 de 25/11/2003, no qual considera-se da União os seguintes bens: “águas interiores, mar territorial e zona econômica exclusiva, a plataforma continental e os alvéolos das águas públicas da União”.

2.3.2 Condições que favoreceram a introdução e cultivo de moluscos no litoral catarinense

O estado de Santa Catarina, na parte sul apresenta um litoral retilíneo por extensa faixa de areia, o que dificulta a instalação de estruturas de cultivo no mar, diferente da parte central

e litoral norte que apresenta baías de ingressão marinha, cuja costa é protegida por sacos e costões, o que propicia a instalação de estruturas produtivas destináveis ao cultivo no mar. O litoral recortado por costões formando baías e enseadas com características de localização, de clima e qualidade da água favoráveis a instalação de estruturas, permite o cultivo de ostras (*Crassostrea gigas*) e mexilhões (*Perna perna*).

Outro elemento importante reporta-se ao aspecto sócio-cultural, pois há uma estreita relação das comunidades litorâneas com o mar, principalmente comunidades de pescadores artesanais que por estarem enfrentando obstáculos como a concorrência desleal da pesca industrial e a forte redução do pescado, tem nesse novo processo produtivo uma alternativa de permanecerem em suas áreas de origem, permitindo o resgate e valorização de sua cultura.

No aspecto econômico, a mitilicultura, cultivo de mexilhões ou mariscos, constitui uma atividade de baixo custo de instalação da estrutura produtiva e baixo custo na manutenção do cultivo, e permite retornos relativamente rápidos do capital investido.

Do ponto de vista institucional, a união entre pesquisa e extensão, UFSC e EPAGRI, num esforço de promoção do desenvolvimento científico e técnico permitiu a construção de conhecimentos e posterior transferência dessas informações e tecnologias aos produtores. O próprio suporte técnico oferecido pela EPAGRI permitiu o crescimento no número de produtores marinhos no Estado. (ROSA, 1997).

2.3.3 Implantação da maricultura em Santa Catarina

A partir da implantação do Departamento de Aqüicultura, em 1976, pela UFSC, iniciou-se o projeto de cultivo de tainhas em tanques, cuja pesquisa durou até 1982. Em 1983 a UFSC dá início ao projeto de cultivo de ostra como alternativa econômica para os pescadores artesanais. A *Crassostrea rhizophorae*, ostra nativa, apresentou resultados que não despertaram interesse no seu cultivo, porém a ostra do Pacífico, *Crassostrea gigas*, trazida do Rio de Janeiro, adaptou-se as condições ambientais do litoral catarinense, apresentando resultados promissores. Assim, em 1987 criou-se o primeiro condomínio de maricultura do Brasil, o Condomínio de Pesca e Maricultura Baía Norte, em Santo Antônio de Lisboa, Florianópolis. (GRUMANN *et al.* 1998).

Estudos e levantamentos sócio econômicos feitos pela ACARPESC, atual EPAGRI, em 1985 evidencia o empobrecimento da comunidade pesqueira, situação econômica, que não muda na década de 1990. Porém, alguns pescadores, por orientação e treinamento, através da parceria entre ACARPESC e UFSC, em meados de 1988, começam a produzir mexilhões,

inseridos no projeto denominado GAIVOTA I (cultivo de mexilhões) em fase de fomento, seguido do projeto GAIVOTA II (cultivo de ostra), em fase de experimentação (OLIVEIRA NETO e BENEZ, 1990). Os resultados foram positivos e já em 1989 o cultivo de mexilhões passa a ser praticado como mais uma opção de renda no Estado, em conjunto com a pesca artesanal.

Quanto ao cultivo de ostras, esse teve início a partir de 1991, e só foi possível com o auxílio financeiro de instituições como o Ministério da Agricultura, a Prefeitura Municipal de Florianópolis e o IBAMA. Grumann *et al.* (1998) acrescentam que o Projeto SHELLFISCH TRANSFER TECHNOLOGY PROJECT, obtido junto ao Canadá, com a participação da *University of Victoria*, deu condições à construção do Laboratório de Produção de Sementes de Ostras, o LCMM, da UFSC, na Barra da Lagoa, em Florianópolis.

A ACARPESC, atual EPAGRI, do mesmo modo que a UFSC, atuou de forma importante no desenvolvimento de técnicas de cultivo, diferenciando-se no suporte técnico, voltado à capacitação e profissionalização do maricultor. Atualmente a EPAGRI, a UFSC e a Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI) são as instituições que atuam diretamente em extensão e pesquisa da aquicultura no Estado de Santa Catarina, e se responsabilizam pela realização de projetos, cursos e treinamentos, em alguns segmentos produtivos do setor.

2.3.4 Implantação de Fazenda Marinha

O sistema de cultivo de moluscos praticado no litoral catarinense é o do tipo suspenso, podendo ser fixo ou flutuante.

O sistema suspenso-fixo é o cultivo praticado em locais de baixa profundidade, com mar calmo e próximo a costa, tendo até cerca de três metros de profundidade, conforme Figura 1. Apresenta-se com estrutura assemelhada a um varal, são construídas estacas de bambus enterrados no fundo e com outras fixadas paralelas à coluna d'água; ou tipo mesa, com madeira ou tubos de PVC preenchidos com ferro armado e concreto. (OLIVEIRA NETO, 2005).

Figura 1 – Sistema suspenso - fixo, feito com estacas de madeira, baía sul, Ribeirão da Ilha



Fonte: Nascimento (2005).

Já o sistema suspenso flutuante, é aplicado a locais com profundidade superior a três metros, podendo haver correntes marinhas baixas e média. Esta modalidade de cultivo pode ser feita através de espinhéis, também chamado *long-lines*, os quais são confeccionados com flutuadores amarrados em linha com cabo na superfície do mar, conforme Figura 2.

Figura 2 – Sistema suspenso-flutuante, baía sul, Ribeirão da Ilha



Fonte: Nascimento (2005).

As ostras são cultivadas em lanternas, divididas em andares, conforme demonstrado na Figura 3.

Figura 3 – Lanternas de cultivo de ostras, baía sul, Ribeirão da Ilha



Fonte: Nascimento (2005).

Os sistemas de cultivos empregados na produção de ostras são os mesmos aplicados no cultivo de mexilhões.

2.3.5 Ações da administração pública no desenvolvimento do setor aquícola em Florianópolis

Em 1999, segundo Mariano e Porsse (2005), a Prefeitura Municipal de Florianópolis implantou o Programa de Desenvolvimento Sustentável da Maricultura, através do Escritório Municipal de Agropecuária, Pesca e Abastecimento (EMAPA), o que fomentou o cultivo de moluscos como alternativa de geração de emprego e renda à população pesqueira artesanal. O programa desenvolveu-se a partir de um conjunto de ações que envolveram: a) criação do Fundo Municipal de Desenvolvimento Rural e Marinho (FUNRUMAR); b) criação e realização anual da Festa Nacional da ostra e da Cultura Açoriana (FENAOSTRA); c) intercâmbio técnico e científico com a França entre técnicos, produtores e estudantes; e, d) incentivo à implantação da COOPERILHA – Cooperativa Aquícola da Ilha de Santa Catarina.

A criação do FUNRUMAR, através da Lei Municipal nº 5.633, de 29 de dezembro de 1999, teve por objetivo promover o desenvolvimento rural e pesqueiro com apoio financeiro a programas e projetos que contribuam com o desenvolvimento do município, o qual permite financiar máquinas, equipamentos, utensílios, produtos e serviços.

A Prefeitura de Florianópolis, em 2002, cedeu terreno e deu início a construção da sede operacional da COOPERILHA no distrito do Ribeirão da Ilha, nas margens da baía sul, cujos membros faziam parte da Associação dos Maricultores do Norte da Ilha (AMANI) e

Associação dos Maricultores do Sul da Ilha (AMASI). A instituição enfrentou dificuldades na obtenção de recursos necessários à finalização das instalações, dependendo de recursos públicos e privados. Atualmente, encontra-se com infra-estrutura adequada para início das atividades, já possui o SIF, e desse modo tende a viabilizar a comercialização de produtos para qualquer Estado do país ou até exportar.

Destaca-se a FENAOSTRA, a qual possibilita a ampliação do mercado consumidor ao difundir novo hábito alimentar, além de divulgar a cultura açoriana. Os produtos são comercializados diretamente aos consumidores através dos estandes. O evento dinamiza o mercado local e evidencia os produtos no mercado nacional.

Em 2002, a Prefeitura de Florianópolis firmou um termo de cooperação técnica com o governo de *La Rochelle*, na França, cuja intenção consiste em aperfeiçoar as técnicas existentes e aprender outras, e com isso ampliar o conhecimento dos maricultores do Estado sobre a atividade. “A França produz ostras e mexilhões há aproximadamente 200 anos e vem desenvolvendo técnicas que possibilitam a mecanização do processo e geram uma produção em larga escala. Em Florianópolis, a atividade tem apenas 15 anos e é praticamente artesanal”. (MARIANO e PORSSE, 2005, p. 257).

2.3.6 Produção de moluscos em Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina ocupa posição de destaque nacional na produção de mexilhões e ostras, segundo dados do IBAMA (2003), apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Produção de mexilhões e ostras por estados produtores

Estados	Mexilhões (toneladas)	Participação (%)	Ostras (toneladas)	Participação (%)
Santa Catarina	8132,50	94,47	2031,50	92,53
Paraná	8,00	0,10	120,00	5,47
São Paulo	101,00	1,17	28,00	1,27
Rio de Janeiro	18,00	0,21	1,50	0,07
Espírito Santo	349,00	4,05	14,50	0,66
Total	8608,50	100,00	2195,50	100,00

Fonte: Adaptado do IBAMA/CEPENE (2003).

Conforme o IBAMA e o Centro de Pesquisa e Gestão de recursos Pesqueiros do Litoral Nordeste – CEPENE – (2003) o Estado de Santa Catarina produz 94,47% da produção nacional de mexilhões e 92,53% da produção nacional de ostras. A Tabela 1 demonstra que nenhum outro Estado brasileiro equipara-se ou aproxima-se ao esforço produtivo empregado no cultivo de ostras e mexilhões no que tange a intensidade e desenvolvimento observado no

Estado de Santa Catarina.

A Tabela 2 destaca o aspecto da evolução da produção maricultora em Florianópolis e em Santa Catarina.

Tabela 2 – História da produção maricultora de Florianópolis e de Santa Catarina

Ano	Florianópolis		Santa Catarina	
	Mexilhão (t)	Ostra (t)	Mexilhão (t)	Ostra (t)
1991	--	42,90	499,70	42,90
1992	--	48,00	1084,60	48,00
1993	58,00	25,50	1224,10	25,50
1994	60,00	58,30,00	2468,60	58,30
1995	77,00	54,00	3345,80	64,70
1996	80,00	70,00	5202,00	122,40
1997	105,50	128,00	6397,20	201,10
1998	155,85	93,00	7720,40	219,00
1999	234,00	506,00	9460,00	605,90
2000	410,30	566,00	10667,10	762,40
2001	569,80	1283,00	11634,90	1592,20
2002	321,00	1058,00	8641,00	1597,50
2003	448,40	1326,00	8132,40	2031,30
2004	487,00	1542,00	9800,80	2512,00

Fonte: Adaptado de OLIVEIRA NETO (2005) e Gerência Regional da EPAGRI (2005).

A evolução da produção maricultora em Florianópolis e em outras cidades do litoral catarinense expressa o esforço combinado entre iniciativas estatais e privadas em favor do desenvolvimento da atividade aquícola. Inicialmente União e Estado, através da UFSC e ACARPESC, com pesquisa e extensão, cria-se a possibilidade de implantação do processo produtivo, e posterior envolvimento da UNIVALI. Em Florianópolis, conforme Nascimento (2005), identifica-se o evidente envolvimento da administração pública em favor da atividade aquícola, nota-se significativo aumento no volume da produção de ostras e mexilhões a partir do ano 2000, conforme Tabela 2.

Por fim, ressalta-se a importância do financiamento público da produção e a iniciativa de promoção e divulgação da produção maricultora como forma de impulsionar o desenvolvimento do setor da maricultura. No exemplo de Florianópolis, iniciativas como a Festa Nacional da Ostra e da Cultura Açoriana (FENAOSTRA) em 1999 e o Fundo Municipal de Desenvolvimento Rural e Marinho (FUNRUMAR) em 2000 e a combinação dos dois a partir de 2001 provocam um salto de produção de moluscos em Florianópolis, conforme Tabela 2.

2.3.7 Etapas desenvolvidas no cultivo de mexilhões e ostras

A respeito da descrição do processo produtivo de mexilhões e ostras, a pesquisa vale-se do levantamento de dados a partir de uma unidade produtiva de moluscos devidamente certificada e detentora do SIF – Serviço de Inspeção Federal do Ministério da Agricultura.

2.3.7.1 Processo produtivo do mexilhão

Conforme relatado pelo produtor, na ocasião de adquirir e colocar as sementes de mexilhões em cultivo, aplica-se o processo de sustentabilidade, pois se vale das bóias do sistema *long line*, também utilizadas como coletoras, reaproveita-se cordas de cultivo, e as sobras de sementes a partir da despesca do mexilhão adulto, as quais são reempencadas em novas cordas. As sementes de mexilhões encontram-se disponíveis ao longo de todo o ano, fato que torna desnecessário recorrer aos bancos naturais, como costões ou fundo do mar.

O cultivo do mexilhão, da semente de um dia até a colheita, consiste nas sementes serem: “reempencadas nas cordas, encaminhadas à área de cultivo e fixadas ao *long line*, não requer qualquer tipo de manejo nas cordas até a colheita, a qual pode ser efetuada a partir do oitavo mês”. (FEY, GALLON e NASCIMENTO, 2007).

2.3.7.2 Processo produtivo da ostra

O fornecimento das sementes de ostras é feito pelo Laboratório de Moluscos Marinhos (LMM), que as produz em duas classes de tamanhos, pequenas de 1 a 2 mm, e grandes de 3 a 6 mm. O produtor especifica seu pedido estipulando a quantidade, tamanho e a época que deseja recebê-las, para fins de planejamento da produção.

O processo produtivo da semente de ostra de um dia, posto em cultivo até a colheita, divide-se em quatro estágios:

1º ESTÁGIO DA PRODUÇÃO: São acondicionadas 200 mil sementes em uma caixa de madeira com as dimensões de 1,20 x 1,20 metros, dividida em 4 partes, cada uma com 50.000 sementes de ostras. Estas sementes recebem uma lavagem 30 dias após terem sido postas em cultivo, em 60 dias são retiradas da caixa, novamente lavadas e remanejadas.

2º ESTÁGIO DA PRODUÇÃO: Inicia com a lavagem ocorrida aos 60 dias, as sementes são peneiradas para então serem selecionadas e postas nas lanternas berçário. Utiliza-se cerca de 30 berçários para 200 mil sementes. Com 90 e 120 dias estas sementes são lavadas, quando completa 150 dias (quinto mês do processo produtivo) são novamente lavadas, peneiradas e separadas por tamanho.

3º ESTÁGIO DA PRODUÇÃO: Ao final do segundo estágio, as sementes são

separadas por tamanho, deste modo a empresa pré-seleciona o produto, direcionando um crescimento homogêneo por lanterna, pois algumas sementes apresentam características de crescimento precoce.

Nesta etapa, as sementes de ostras são colocadas em lanternas intermediárias. Por três meses, sendo a cada 30 dias feita uma lavagem. Ao final do terceiro mês é feita nova seleção.

4º ESTÁGIO DA PRODUÇÃO: Consiste na etapa final do cultivo, em que as sementes são remanejadas para a lanterna final. Por cerca de dois meses a ostra engrossa a casca e apresenta mais crescimento. Ao final deste estágio o produto pode ser comercializado. (FEY, GALLON e NASCIMENTO, 2007).

Conforme relatado pelo produtor, o tempo de cultivo da ostra é de 10 meses.

2.3.7.3 Processo de beneficiamento

Na condição de produtor organizado, o processo de beneficiamento ocorre a partir do momento em que é formalizado o pedido de compra do cliente. A colheita, junto a estrutura produtiva, é feita no início da manhã do dia da entrega.

De início, o produto passa pela primeira higienização no entreposto do setor produtivo, junto ao mar, com moto-bomba, e assim são removidas as incrustações. Em seguida, o produto é encaminhado à recepção do entreposto de beneficiamento, o transporte é feito em caixas plásticas fechadas, nesta fase do beneficiamento os moluscos passam por uma rigorosa seleção, e uma nova higienização com água clorada, por meio de moto-bomba de pressão. A próxima fase do beneficiamento compreende a classificação dos moluscos. As ostras são contadas e os mexilhões são pesados, após os produtos são embalados em caixas de isopor, por ser comercializado *in natura*, acrescenta-se um saco de gelo filtrado de meio quilo que aumenta a sobrevida do animal, em seguida a caixa é lacrada. Na fase final a caixa é revestida externamente com saco plástico e logo chega à expedição, a qual encaminha a encomenda ao cliente. (FEY, GALLON e NASCIMENTO, 2007).

2.3.8 Comercialização da produção

A comercialização consiste na forma pela qual o produto chega até o consumidor final.

O marisco é vendido com a concha (mariscado), ou sem a concha (desmariscado). A maior parte da comercialização do produto no Estado se dá com o mexilhão desmariscado, pois alcança valor maior na venda. Quanto à venda do produto mariscado, o tamanho da concha torna-se um aspecto importante. Já a comercialização da ostra se dá *in natura*, ou seja,

ostra viva na concha.

O pequeno produtor destina seu produto ao mercado local, pois enfrenta dificuldades em obter o SIF, e assim poder exportar sua produção para mercados consumidores de outros Estados.

O pequeno produtor ajusta a produção em função da sazonalidade na demanda do produto, e assim concentra sua comercialização no período do verão, em função do fluxo de turistas que visitam o litoral catarinense, embora a produção dos moluscos ocorra ao longo de todo o ano. As empresas com maior infra-estrutura e articulação nos mercados consumidores de fora de Florianópolis e em outros Estados conseguem colocar seu produto a disposição do cliente durante todo o ano.

A competitividade no mercado tende a passar por significativas alterações. Atualmente são 98 ostreicultores e 63 mitilicultores produzindo nas baías sul e norte no município de Florianópolis (EPAGRI, 2005), e a partir do pleno funcionamento da Cooperativa Aquícola da Ilha de Santa Catarina (COOPERILHA) que possui o SIF, com seus atuais 36 cooperados, também buscará espaço nos mercados consumidores fora do Estado.

Evidente que o rápido crescimento da produção de ostras e mexilhões exige uma melhor organização por parte dos pequenos produtores para que possam oferecer seus produtos em mercados distantes. Pois a competitividade no mercado local provoca a redução do lucro, e conseqüentemente dificulta a capitalização e aumento dos investimentos na capacidade produtiva.

Barni e Rosa (2005, p. 18) argumentam sobre a entrada no mercado de empresas que mesmo dispondo de infra-estrutura de processamento e armazenamento a frio, logística e distribuição adequada nos principais centros consumidores, encontram dificuldades em conseguir espaços nas prateleiras dos supermercados, pois sequer os produtos da maricultura, ostras e mexilhões, tem espaço de exposição à venda.

Os clientes potenciais dos produtos da maricultura catarinense, incluindo pequenos empreendedores que comprem, processam e comercializam, encontram-se no Quadro 1, a qual relaciona os agentes da cadeia produtiva com o volume total comercializado.

Quadro 1 – Clientes potenciais dos produtos da maricultura

Agente da cadeia Produtiva	Volume total comercializado (%)
Atravessador/comprador local	10
Vendedor ambulante	1
Peixarias de bairro	5
Mercado Público	5
Restaurantes/bares e lanchonetes	5
Indústrias de pescados	10
Atacadistas/distribuidores	50
Redes de supermercados	1
Consumidor final	10
Outros	3
Total	100

Fonte: Barni e Rosa, 2005.

Com o pleno funcionamento da COOPERILHA os dados expostos no Quadro 1 tendem a se modificar, pois 36 pequenos produtores tendem a deixar de utilizar-se dos serviços de atravessadores, e também deixar de vender para o Mercado Público que paga preços muito abaixo dos praticados nos mercados consumidores fora do Estado. Enfim, com o pleno funcionamento da COOPERILHA o setor produtivo de moluscos em Florianópolis passará por ajustes, e com possíveis interferências em outras praças produtoras, pois a qualificação representada pelo SIF protege o produtor da imposição de preços baixos.

2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLADORIA

A seguir apresenta-se algumas definições sobre Contabilidade Gerencial e Controladoria relacionadas ao desempenho empresarial com vistas a contribuir no desenvolvimento dos negócios das pequenas entidades produtoras maricultoras.

2.4.1 Contabilidade Gerencial

Para as empresas, de acordo com Lunkes (2007, p. 32), “a contabilidade é um instrumento de planificação e controle que possibilita à previsão e a interpretação dos resultados”. O instrumental técnico contábil permite gerar informação de apoio à tomada de

decisão. Lunkes (2007, p. 48) ao referir-se aos relatórios contábeis e relatórios gerenciais, afirma:

Esse processo gerencial identifica, mensura, acumula, analisa, prepara, interpreta e comunica informações financeiras e não financeiras usadas pela gestão para planejar, avaliar e controlar a empresa e assegurar o uso apropriado e responsável de seus recursos. Entre as características da informação gerencial pode-se destacar: a precisão, relevância, oportunidade, exatidão, compreensão, uniformidade e abrangência.

Nesta perspectiva, a contabilidade gerencial é entendida como um conjunto de atividades que objetiva fornecer informações econômico-financeiras aos gestores das empresas, o que permite uma melhor utilização dos recursos econômicos.

Dessa forma, reporta-se a aplicação de uma contabilidade gerencial, conforme Iudícibus (1998, p. 21), a qual “num sentido mais profundo, está voltada único e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se 'encaixem' de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”. Sendo através da contabilidade de custos que se apura, analisa e demonstra os custos dos serviços ou produtos oferecidos. (MARTINS, 2003).

Os relatórios e demonstrativos gerados pela contabilidade gerencial não precisam enquadrar-se aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, pois sua aplicabilidade destina-se a uma melhor gestão das operações diárias e auxilia no planejamento das operações futuras.

A contabilidade evidencia o desempenho do negócio e conseqüentemente a eficiência do gestor. De forma objetiva, o administrador deve organizar os dados por meio do processamento das informações para a obtenção de resultados. Para então, conforme Crepaldi (1998, p. 63),

traçar o modelo ideal de controle e ao mesmo tempo utilizando os recursos tecnológicos atuais, o produtor deixará de ter a geração de informações gerenciais como um problema e passará a ter nelas o suporte necessário para solucionar suas dificuldades de tomada de decisões administrativas.

O planejamento e controle das atividades deve ser feito a partir do conjunto de informações geradas pela contabilidade gerencial. Lunkes (2007, p. 35) afirma que

essa informação tem como características, ênfase no futuro, relevância e flexibilidade, menos ênfase na precisão e é gerada para os centros específicos da empresa. Assim ela recebe informações da contabilidade financeira, de custos e tributária, tornando-se a área integradora da empresa.

2.4.2 Controle

O controle, conforme Pereira (1996 p. 140), é definido como “o processo pelo qual a organização planeja, executa e controla os planos e políticas de gestão”, os quais são efetuados por meio de monitoramento, mensuração e correção de desvios das atividades operacionais, em relação ao planejado, com a finalidade de que se alcance os objetivos organizacionais em todas as áreas de responsabilidade.

Neste contexto, o profissional *controller* “é o gestor que, após o presidente, deve ter a visão mais generalista da empresa onde atua”. (MOSIMANN e FISCH, 1999 p. 117).

Pereira (1996, p. 140) identifica que:

O controle deve atuar ex-ante, simultaneamente e ex-post às ações ou eventos e aos níveis estratégico, tático e operacional, que incluem as seguintes atividades: escolha e fixação de objetivos, metas e padrões coerentes com resultado objetivado; determinação do que medir e desenvolvimento de indicadores de como medir as atividades; comparação do desempenho real ao planejamento; comunicação do desempenho e alternativas de ação subseqüentes e acompanhamento destas.

A função de controle surge com o crescimento da empresa, a medida que as atividades operacionais e administrativas tornam-se cada vez mais complexas, na busca de atingir ou manter um bom desempenho.

2.4.3 Controladoria

Controladoria e finanças são fundamentais ao desenvolvimento do negócio, sendo que a controladoria, de acordo com Coronado (2001, p. 15) assegura a “otimização dos recursos disponíveis objetivando o atingimento da eficácia que é o sucesso dos resultados planejados”, enquanto que as finanças, dispostas nas demonstrações financeiras, evidenciam os resultados das operações e a própria condição financeira da entidade.

Conforme Mossimann e Fisch (1999, p. 88),

a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:
a) como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;
b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Assim, é através da controladoria, de acordo com Nakagawa (1995, p. 18) que

padrões e orçamentos fornecem os parâmetros de eficiência e eficácia e fazem parte do processo decisório, porque é, através dos planos aprovados, que os principais executivos da empresa delegam aos gestores de cada área poder e responsabilidade pela execução do que foi planejado e criam a necessidade de prestação de contas

dos resultados obtidos (medida de eficácia). A contabilidade mensura as transações efetivamente realizadas, compara-as com o que foi planejado e indica os níveis de eficiência e de eficácia dos desempenhos de cada área operacional, sejam elas principais ou de suporte.

A respeito do objeto e missão da controladoria, Mosimann e Fisch (1999, p. 90), afirmam que o objeto da controladoria é “a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos”, ao mesmo tempo que a missão da controladoria consiste em “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

2.4.4 Gestão

A palavra gestão origina-se do latim *gestione* e corresponde ao ato de gerir, administrar e gerência. (FERREIRA, 1988).

O gestor envolve-se nas atividades de planejamento, execução e controle, e também a ele cabem decisões empresariais, as quais envolvem fatores operacionais, financeiros e econômicos. Nakagawa (1995 p. 39) define gestão como a “atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (eficácia) por ela, apesar das dificuldades”.

O gestor define as prioridades com que os recursos serão consumidos, sejam eles: financeiros, físicos, humanos, etc.

A gestão empresarial subdividi-se em gestão operacional, gestão financeira e gestão econômica. Mosimann e Fish (1999) expõem a seguinte diferenciação, entre elas

- a gestão operacional ou especializada enfatiza a execução dos trabalhos da forma mais eficiente e racional possível, envolve todas as áreas de atividades da entidade, assim como recursos humanos, produção, vendas, finanças, e outros;
- a gestão financeira enfatiza os problemas de caixa e liquidez da entidade e apresenta duas funções básicas, sendo (i) a aquisição dos fundos de que a entidade precisa para operar; e (ii) a distribuição eficiente desses fundos entre os vários usos; e
- a gestão econômica consiste no conjunto de decisões e ações orientadas por resultados mensurados por meio de conceitos econômicos, sua base de sustentação se dá pelo planejamento e o controle, para que a entidade alcance a eficácia.

2.4.5 Missão

A empresa constitui um agente econômico com missão e objetivos próprios, sendo, através dos procedimentos de gestão, que trabalha-se por melhores desempenhos operacionais e resultados financeiros. Mosimann e Fish (1999, p. 19), quando fazem considerações a respeito da empresa como um sistema aberto, conceituam missão “na verdadeira razão de uma existência, e, no caso de uma empresa, consiste na linha de atividades que ela pretende seguir”, e por objetivo “entende-se o alvo ou desígnio que se quer atingir”. Esclarecem ainda que o objetivo mais importante é a missão, pois esta estabelece os limites de atuação da entidade, campo em que pretende crescer e competir.

Conforme o foco desta pesquisa, a missão de uma unidade produtora de moluscos pode ser definida, por exemplo, em produzir alimentos cultivados em ambiente aquático dentro dos padrões exigidos por lei e a preços acessíveis ao mercado consumidor. Destaca-se ainda que além de mexilhões e ostras, existem várias outras espécies de moluscos cultiváveis, como o polvo já cultivado por alguns produtores, da mesma forma em que existem produtores que combinam a criação de peixes em conjunto com a de moluscos. Enfim, trata-se de múltiplas alternativas ou possibilidades de cultivo direcionáveis ao setor de *agribusiness*. Para isso, o produtor tenderá a uma especialização em determinada atividade, ou até mesmo dedicar-se a todas as especializações pertinentes ao produto produzido, desde a postagem em cultivo até a comercialização nos mercados distantes.

2.4.6 Sistema de Gestão

Em relação ao sistema empresa, Nakagawa (1995 p. 39) afirma que a

empresa é um sistema aberto com múltiplas finalidades, que se envolve em múltiplas interações com os diversos elementos de seu ambiente externo. Internamente, a empresa é constituída de vários subsistemas interdependentes, os quais mantêm uma interação também muito dinâmica entre si e com o ambiente externo.

Conforme Pereira (1996, p. 139) o sistema empresa interage com o ambiente externo e interno, e

inclui o subsistema Institucional, com a missão, propósitos e princípios; o subsistema Humano-comportamental, com a motivação, integração e assunção de papéis; e os subsistemas Tecnológicos, que incluem os subsistemas: organizacional, gerencial, operacional, comunicação e informação.

Logo, o sistema empresa, por conta de interações externas e internas, faz-se

operacional por meio de um sistema de gestão, o qual atua junto ao processo produtivo, recursos humanos, financeiro, estratégico, marketing, entre outros. E assim, deve controlar, planejar, e mensurar os resultados econômicos na busca da eficácia empresarial.

2.4.7 Gestão Econômica

Para Pereira (1996 p. 151) a “gestão econômica pode e deve utilizar com intensidade as informações contábeis gerenciais, que, por sua vez, podem ser expressas em unidades de medida não monetária simultaneamente a expressão monetária, com propósitos estratégicos”.

O resultado econômico constitui-se na variação da riqueza entre dois períodos de tempo, a qual demonstra a medida da eficácia da entidade, logo, mede a eficácia da administração. Para que a entidade cumpra sua missão e mantenha sua continuidade, segundo Mosimann e Fish (1999), deve preocupar-se com:

- produtividade;
- eficiência;
- satisfação aos agentes com os quais ela se relaciona em seu ambiente interno e externo;
- adaptabilidade às mudanças de cenário e modelo de gestão; e
- desenvolvimento.

Deste modo, o desempenho da gestão econômica pode ser avaliado pelas formas como atinge seus objetivos, valendo-se do planejamento, execução e controle das atividades, o que também permite a mensuração do resultado econômico gerado e a respectiva participação de cada departamento na geração desse resultado. A avaliação final permitirá reconhecer se ao longo do processo a gestão econômica tomou as melhores decisões no sentido de favorecer a eficácia empresarial.

2.4.8 Eficácia Empresarial e a Empresa Aquícola

Nakagawa (1995, p. 43) relata que

A eficácia da empresa consiste em realizar sua missão e atingir seus propósitos básicos. Esta eficácia, entretanto, depende de a empresa conseguir manter-se em equilíbrio dinâmico em suas relações com o ambiente externo e obter o equilíbrio estacionário nas interações dinâmicas de seus subsistemas operacionais.

Por sua vez, Mosimann e Fish (1999, p. 31) afirmam que a “eficácia consiste na

relação de resultados pretendidos/resultados obtidos na atividade principal de uma empresa”, o que permite comparação entre as expectativas pretendidas e o desempenho alcançado.

O termo eficácia representa a intenção de resultados e produtos cuja origem se dá a partir da atividade principal, que consiste nesta pesquisa no processo produtivo de moluscos. Nakagawa (1995, p. 29) explica que “a eficácia surge da comparação entre os ‘resultados’ desejados (planejados) e os resultados realmente obtidos; por conseguinte, é uma preocupação relacionada não só com a área de preparação, como também de execução de planos operacionais”.

2.4.9 Eficiência Empresarial e a Empresa Aquícola

De acordo com Mosimann e Fish (1999, p. 31), a eficiência constitui na “relação entre os recursos consumidos e a quantidade produzida”, pois “está vinculada aos métodos corretos de fazer as coisas, e suas medidas são expressas em percentagens ou índices”. Para que haja a eficiência empresarial, segundo Mosimann e Fisch (1999), considera-se importante a disponibilidade e manutenção de um sistema de informações capaz de dar adequado suporte e apoio aos processos de gestão e de operações das unidades produtoras de moluscos, foco deste estudo.

A eficiência, por relacionar o consumo de recursos e a produtividade, direciona na otimização do menor custo possível por unidade produzida. Nakagawa (1995, p. 30) destaca que “a eficiência é um conceito relacionado a método, processo, operação, enfim, ao modo certo ou errado de fazer as coisas e pode ser definida pela relação entre quantidade produzida e recurso (s) consumido (s)”.

Assim, a implantação, desenvolvimento e manutenção de uma empresa aquícola com foco na eficiência empresarial não pode perder de vista aspectos como a combinação de recursos naturais favoráveis à espécie que se deseja produzir, com recursos tecnológicos financeiros e humanos destinados a gerar produtos e serviços.

2.4.10 Processo de Gestão na Empresa Aquícola

O processo de gestão, também conhecido como processo decisório, no caso de empresa aquícola é subdividido em três etapas, sendo: planejamento (operacional e estratégico); execução; e controle. (MOSIMANN e FISCH, 1999).

2.4.10.1 Planejamento e a Empresa Aquícola

De maneira geral o planejamento, de acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 44), é definido como

o processo que envolve avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis, visando definir um plano para atingir uma situação futura desejada, com base nas informações sobre as variáveis ambientais, crenças e valores, missão, modelo de gestão, estrutura organizacional preestabelecidas e a consciência da responsabilidade social, que configuram a situação atual.

O planejamento, conforme Nakagawa (1995, p. 48), pode ser compreendido como

o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro.

A técnica de cenários é bastante recente e consiste em fazer pesquisas, análises, projeções e especulações a respeito de eventos futuros e suas interações com as expectativas quanto aos impactos das variáveis das áreas econômica, tecnológica, social e política sobre os resultados da empresa.

Ao planejar ações, as empresas cada vez mais passam a se posicionar e decidir sobre o futuro, e para isso devem fundamentar-se em informações de melhor qualidade. A finalidade é determinar os objetivos a serem alcançados, definir os meios para atingi-los e detalhar cada ação necessária para essa execução.

2.4.10.2 Aspectos estratégicos no processo produtivo de moluscos

A gestão empresarial coordena elementos fundamentais como produção, competitividade e sustentabilidade do negócio, e por isso costuma desenvolver estratégias que visam maximizar as possibilidades de resultados positivos frente à concorrência. Barcellos (2002, p. 39) conceitua estratégia como “a capacidade de raciocínio lógico, sendo necessária a habilidade de previsão das possíveis reações às ações empreendidas”. Para tanto, Barcellos (2002, p. 41) enfatiza a importância da “convergência e a consistência das estratégias dos vários níveis, de sorte a ensejar o posicionamento desejado pela organização no mercado, seja ele de consolidação ou de mudança”.

Os níveis de estratégia empresarial envolvem a análise SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats*) referente a pontos fortes e fracos, assim como oportunidades e ameaças ao negócio organizacional. Dessa forma, seguindo a orientação de Barcellos (2002),

em cada nível de estratégia o gestor deve encontrar respostas para as seguintes perguntas:

- no nível mais alto define-se: qual o negócio da empresa, em que mercado e com quais produtos deve operar?
- no nível de unidades de negócios a pergunta é: como competir no negócio escolhido?
- no nível das áreas funcionais de unidades de negócios o gestor deve responder: como desempenhar a função de modo a criar e oferecer valor para o cliente?

Mais especificamente, se um grande número de aquícultores produzem o mesmo produto, na mesma água e em condições estruturais semelhantes, todos são potencialmente competidores entre si; logo, os aspectos estratégicos voltados ao processo produtivo da maricultura passam pela busca na diferenciação de:

- produto com qualidade certificada;
- volume adequado de produção;
- redução dos custos;
- capacidade e velocidade no pronto atendimento ao cliente; e
- preços ou promoções.

2.4.10.3 Fatores a se considerar no planejamento da Empresa Aquícola

Ao considerar as definições sobre planejamento propostas por Mosimann e Fisch (1999) e Nakagawa (1995), permite-se pensar o planejamento na empresa aquícultora fundamentalmente a partir dos seguintes aspectos, considerando-os por vezes de forma combinada:

- qualidade da água do mar;
- clima;
- temperatura da água;
- ciclo de produção;
- manejo da produção;
- risco de poluição do mar;
- condições de mercado, com e sem SIF;
- sazonalidade na oferta e na demanda;
- custo de implantação e manutenção;
- transporte;
- armazenamento; e
- conservação do produto.

A produção aquícultora depende da qualidade dos recursos naturais disponíveis, sendo que, no caso específico da maricultura, a água do mar destaca-se como principal fator de produção, como o solo o é para a agricultura. Os elementos como temperatura do mar, qualidade biológica e química da água, assim como o óleo lançado na água por embarcações que trafegam no litoral, constituem os principais riscos à atividade.

O clima influencia as atividades inerentes ao processo produtivo e a capacidade produtiva ao longo do ano, afinal, invernos rigorosos e ventos fortes tornam difícil o manejo das cordas e lanternas no mar. O ciclo de produção da ostra depende do manejo adequado, elas também dependem do fator temperatura, afinal, desenvolvem-se melhor em águas de baixa temperatura, por isso sua produção deve ser planejada, conforme apresentado no processo produtivo do cultivo das ostras.

Por sua vez, os mexilhões, após a instalação das cordas na estrutura produtiva de cultivo, só serão retirados da água por ocasião da colheita, no momento da venda, sem que seja necessário qualquer manejo ao longo do ciclo produtivo. Diferentemente dos mexilhões, as ostras requerem uma série de cuidados e manejos ao longo de seu ciclo produtivo, e sua colheita geralmente é feita a partir da confirmação da venda dado o fator perecível do produto, cuja validade é de 72 horas para ostra e 24 horas para o mexilhão, após a despesca.

A sazonalidade na oferta e na demanda de moluscos forçam o produtor maricultor a planejar sua produção.

As atividades efetuadas nas instalações destinadas ao manejo das lanternas e cordas em cultivo, geralmente instaladas junto o mar, em função do processo produtivo, também apresentam caráter sazonal na medida em que se passa a produzir em função dos períodos de maior procura dos moluscos, fato que resulta no trabalho por diária.

O custo de implantação e manutenção de uma unidade produtiva de moluscos, para ostras ou mexilhões, comparativamente a rentabilidade do negócio, é considerado baixo. (SOUZA FILHO, 2003).

As condições de mercado são bastante favoráveis, embora o consumo de mexilhões seja considerado baixo, a temporada de verão demonstra uma crescente mudança no gosto pelo produto por parte dos turistas, o que gera uma maior demanda.

Importa saber que para o produtor maricultor competir em mercados fora do Estado de Santa Catarina deve ter o SIF, só assim consegue “driblar” os baixos preços praticados no mercado local. E para tal, ele precisa investir em tecnologias de armazenamento e conservação, e assim garantir a qualidade dos moluscos quando chegam a mesa do cliente.

Destaca-se que a produção catarinense apresenta problemas de escoamento.

Produtores com SIF, na capital, valem-se do transporte aéreo, a proximidade do aeroporto favorece o embarque de moluscos para qualquer capital brasileira. Porém, a produção catarinense encontra-se distribuída ao longo do litoral e acredita-se que fatores como a falta de articulação entre produtores, distribuidores e clientes; a falta de logística entre associados e cooperados para escoar a produção, e a falta de gerenciamento operacional focado no transporte entre o produtor e centros de distribuição, sejam os entraves aos produtores do setor. (NASCIMENTO, 2005).

2.4.10.4 Planejamento Estratégico e a Empresa Aqüícola

O planejamento estratégico, conforme Nakagawa (1995, p. 51) consiste em: “políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais”. O autor explica que o planejamento estratégico consiste num “processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente e se inicia muitas vezes, com a avaliação da situação atual da empresa comparada com desempenhos passados”, o que permite projetar cenários alternativos mais prováveis no futuro. Também expõe os “fatores externos que podem impactar o desempenho da empresa: a) econômicos; b) demográficos; c) sociais; d) políticos; e) tecnológicos; f) legais”.

É no planejamento estratégico que se definem os meios pelos quais se atingirá a condição desejada. Mosimann e Fisch (1999, p. 47) conceituam o planejamento estratégico como “aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas”.

Dessa forma, o planejamento estratégico é feito a partir de objetivos e estratégias qualitativas em relação ao ambiente em que atua na busca de garantir a continuidade do negócio.

O planejamento, de acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 114), deve envolver os seguintes passos: “projeção de cenários, definição de objetivos a serem perseguidos, avaliação das ameaças e oportunidades ambientais, detecção dos pontos fortes e fracos da empresa, formulação e avaliação de planos alternativos, escolha e implementação do melhor plano alternativo”.

Portanto, no que tange à produção aquícultora, o planejamento estratégico pode ser pensado a partir das seguintes possibilidades:

- obter o SIF, no caso de produtor aquícultor que não o tenha;
- inserir uma ou mais atividades;
- ampliar a área produtiva;
- aumentar a capacidade das atividades existentes;
- obter financiamento para equipar a estrutura produtiva;
- obter empréstimo para ampliar a capacidade produtiva; e
- diversificar a produção introduzindo novas espécies ao cultivo.

No negócio da aquícultura, a água é sem dúvida o principal elemento no ciclo de cultivo, e para o produtor decidir quando, quanto e o que produzir, deve considerar no mínimo as variáveis temperatura, quantidade de nutrientes, propriedades químicas e grau de salinidade.

Em relação a espécie escolhida para cultivo, deve-se considerar a posição que ocupa na cadeia alimentar, seja em relação ao abastecimento natural ou necessário fornecimento de alimento, seja em relação aos predadores que atraí.

Em tratando-se de espécie exótica, é importante levar em conta os riscos ambientais, afinal, se tal espécie vir a se reproduzir de forma descontrolada, sem que haja predadores para controle da população, pode-se incorrer em perdas ambientais e prejuízos econômicos incalculáveis no médio e longo prazo. Pois, após o bioinvasor se instalar, dificilmente consegue-se removê-lo do ambiente e devolver as condições ambientais que existia anteriormente.

Portanto, a decisão sobre o que, quando e quanto produzir deve considerar primeiramente as ameaças e oportunidades existentes no meio ambiente, e assim identificar os aspectos favoráveis e desfavoráveis da espécie escolhida para cultivo, além de ameaças e oportunidades no ambiente dos negócios.

2.4.10.4.1 Pontos Fortes e Fracos no Planejamento Estratégico e a Empresa Aquícola

O planejamento estratégico ao estabelecer políticas, diretrizes e objetivos deve levar em conta os pontos fortes e fracos da entidade frente ao mercado e as possibilidades de negócios. Oliveira (1991, p. 65) esclarece que:

- pontos fortes são as variáveis internas e controláveis que propiciam uma condição favorável para a empresa, em relação ao seu ambiente;
- pontos fracos são as variáveis internas e controláveis que provocam uma situação desfavorável para a empresa, em relação a seu ambiente;
- oportunidades são as variáveis externas e não controláveis pela empresa que

podem criar condições favoráveis para a empresa, desde que a mesma tenha condições e/ou interesses de usufruí-las; e
 - ameaças são as variáveis externas e não controláveis pela empresa que podem criar condições desfavoráveis para a mesma.

Deste modo, conforme Oliveira (1991, p. 65), “os pontos fortes e fracos compõem a análise interna, enquanto as oportunidades e ameaças compõem sua análise externa”. Tal entendimento permite relacionar as possíveis ameaças e oportunidades no negócio da aquíicultura, por meio do planejamento estratégico focado no melhor desempenho possível da unidade produtiva de moluscos, o qual deve considerar os seguintes elementos:

Quadro 2 – Ambiente interno e externo da aquíicultura

AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO
capacidade de produção	aceitação do produto em novos mercados
tecnologias empregadas no processo produtivo	fidelização dos mercados já existentes
qualidade do produto	influências políticas, econômicas, culturais e sociais
tempo de cultivo	política tributária aplicada ao setor
transporte da produção do entreposto até a unidade de beneficiamento	distância entre o local de cultivo e o mercado consumidor
manejo da produção	logística integrada

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme Robert (1998), *apud* BARCELLOS (2002), toda organização é composta por dez áreas estratégicas importantes, a saber:

- a) conceito de produto/serviço;
- b) tipo de usuário/cliente;
- c) tipo/categoria de mercado;
- d) capacidade de produção;
- e) tecnologia/*know-how*;
- f) método de vendas/*marketing*;
- g) método de distribuição;
- h) recursos naturais;
- i) tamanho, crescimento;
- j) retorno/lucro.

Tais apontamentos a respeito de áreas estratégicas são adequados e aplicáveis ao processo produtivo de moluscos, o qual tem seu início na espécie escolhida para cultivo, cujas considerações de pontos fortes e fracos mostram-se a partir dos apontamentos sobre:

- fator perecível em relação ao tipo de produto ofertado;

- uso racional dos recursos naturais;
- estrutura organizacional adequada;
- desenvolvimento e aplicação de novas tecnologias voltadas a um melhor desempenho na produção; e
- rentabilidade econômica do negócio através do tempo.

2.4.10.5 Planejamento Operacional e a Empresa Aquícola

O planejamento operacional, conforme Nakagawa (1995, p. 52) pode ser definido como “os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional na busca de um equilíbrio estacionário das interações dinâmicas que ocorrem em nível de seus subsistemas internos”; o qual se dá por duas etapas: “processo de elaboração de planos alternativos de ação, capazes de implementar políticas, diretrizes e objetivos estratégicos da empresa; e processo de avaliação e aprovação dos planos alternativos de ação elaborados na etapa anterior”. (NAKAGAWA, 1995, p. 52).

No planejamento estratégico, a missão, as crenças, os valores, o modelo de gestão e a responsabilidade social da empresa fazem parte do *input* do planejamento operacional. Também inclui informações sobre a situação atual, objetivos pretendidos e as diretrizes estratégicas cuja origem está no planejamento estratégico, constituem as entradas do sistema de planejamento operacional. O planejamento operacional é executado em etapas, na primeira desenvolve-se políticas operacionais alternativas em função do plano estratégico, na segunda etapa ocorre a escolha das políticas operacionais, as quais implementam o sistema de informações, na terceira etapa elaboram-se os planos alternativos. O plano aprovado deve conter: políticas operacionais; objetivos operacionais, ações a serem executadas; e procedimentos. (MOSIMANN e FISCH, 1999).

O planejamento operacional define políticas e metas da empresa consolidadas em planos executáveis e que estejam de acordo com as estratégias estabelecidas, sendo que devem ser aplicados dentro de um tempo pré-estabelecido.

Neste contexto, o planejamento operacional da unidade produtora de moluscos deve voltar-se para:

- serviços na área de produção de moluscos;
- serviços da área de vendas;
- transporte;
- recursos necessários a manutenção do negócio;

- a quantidade a ser produzida;
- os investimentos a serem feitos na estrutura produtiva;
- contratação e treinamento de mão-de-obra;
- marketing; e
- estimativa de crescimento, obtendo por resultado, o lucro.

Dessa forma, em unidades produtivas de moluscos com características empresariais evidentemente estruturadas encontra-se pessoal específico ao atendimento do cliente, os quais não apenas prestam-se a venda dos moluscos, como também empenham-se no desenvolvimento de clientes, além de prestarem um serviço pós-venda. Comumente, por tratar-se de um setor produtivo cuja maior parte das unidades produtivas sejam eminentemente familiares, logo, não identifica-se com facilidade a especialização e preparo profissional dos proprietários no trato com o cliente, por conta até mesmo, da simplicidade do convívio e relações estabelecidas entre os membros das comunidades de pescadores.

2.4.10.6 Execução

A execução, definida por Mosimann e Fish (1999, p.37), corresponde “a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem”, as quais devem estar de acordo com o que foi planejado. Logo, o planejamento antecede as ações de execução, sendo que os resultados surgem a partir das ações.

É por ocasião da execução que tudo o que fora planejado anteriormente passa a ser realizado, obedecendo as delimitações em termos quantitativos.

2.4.11 Gestão de Cooperativa e a Empresa Aquícola

A necessidade de adaptação frente às mudanças e tendências do mercado com a finalidade de assegurar a sobrevivência força os pequenos produtores à percepção de que sua unidade produtora não deve ser mantida isolada. O fato de estarem agrupados em associações não os tornam mais competitivos. Mas, quando agrupados sob a forma de cooperativados, podem sim, vir a constituir força competitiva na busca de novos mercados.

Pereira (1996, p. 137) afirma que “a tendência atual é de redução do número e ampliação do tamanho das unidades agrícolas. A chance para que as unidades familiares de

baixa renda tornem-se eficientes e lucrativas na atividade rural são limitadas”. Aponta o fato de que atividades de baixa renda mantém número importante de pessoas em nível inferior de vida, simultaneamente à perda de valor do potencial produtivo da sociedade. No setor produtivo da maricultura, Nascimento (2005, p. 103) afirma “que a ostreicultura tenderá a uma centralização produtiva por investidores com capital”, e caso o maricultor “não esteja integrado a uma infra-estrutura que viabilize sua permanência e desenvolvimento no setor, poderá começar a desaparecer gradativamente”.

Neste contexto, reafirma-se a importância de uma maior organização por parte dos produtores maricultores e aquícultores em geral, pois cerca de mil famílias dependem da produção maricultora, específicos no cultivo de mexilhões e ostras, e para que estas unidades produtivas sejam viáveis ao longo do tempo, orienta-se no sentido do aprendizado sobre o controle de seus recursos produtivos operacionais, financeiros e estratégicos por meio de associações, mas principalmente por meio de cooperativas, as quais detenham SIF; o que permite uma participação mais competitiva ao disponibilizar seu produto no mercado.

2.5 CONTABILIDADE DE CUSTOS E O CULTIVO DE MOLUSCOS

A contabilidade de custos desempenha papel importante no processo produtivo de moluscos, pois conforme Martins (2003, p. 21), “tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”. Ainda segundo Martins (2003), no Controle fornece dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e permite comparação com valores anteriormente definidos, na Decisão, alimenta de informações sobre valores relevantes no que diz respeito a conseqüências de curto e longo prazo, com a finalidade de introduzir ou cortar produtos, administrar preços de venda, opção de compra ou produção, dentre outros.

As informações extraídas a partir da contabilidade de custos são divulgadas em relatórios e outros demonstrativos próprios, e devem obedecer aos princípios fundamentais da contabilidade. Suas informações auxiliam a contabilidade financeira principalmente na avaliação dos estoques e apuração do resultado financeiro e econômico da entidade, e também dão suporte a contabilidade gerencial na tomada de decisão.

Os custos são relacionados aos objetos de custeio como produtos, departamentos, serviços, e podem ser diretos ou indiretos, também classificados como custos fixos e variáveis. De forma breve, faz-se apontamentos a respeito das terminologias utilizadas, e

assim facilitar o entendimento sobre o uso de tais palavras. Conforme Quadro 3:

Quadro 3 – Terminologias aplicadas na Contabilidade de Custos

Gasto	compra de um produto ou serviço qualquer que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)
Investimento	gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)
Custo	gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços
Despesa	bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas
Perda	bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária
Custo direto	trata-se dos custos que “podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo, como o peso de materiais consumidos, embalagens, horas de trabalho, etc;
Custo indireto	são custos que não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária, como aluguel, chefias, supervisão
Custo variável	custo que varia conforme a quantidade produzida
Custo fixo	custo que incorre independente do volume produzido, como aluguel, produzindo ou não o aluguel deverá ser pago, ele constitui um custo fixo

Fonte: Adaptado de Martins (2003)

A compreensão dos termos listados no Quadro 3 fundamenta-se na aplicação de uma gerência de custos, cuja execução possa ser decisiva a partir do momento em que a empresa aquícola assuma uma postura competitiva frente aos demais produtores.

2.5.1 Métodos de Custos

Não se pretende definir ou orientar o método de custeio a ser empregado ao processo produtivo de moluscos, afinal, para tanto, faz-se necessário estudo de caso aplicado a realidade dos produtores, pois, elementos como profundidade do mar, exposição aos ventos, exposição a correntes marítimas e ressacas do mar, entre outros, combinado com a espécie cultivada e suas características de resistência ou susceptibilidade aos eventos naturais, assim como a diversidade de materiais e utensílios empregados na produção, exigem atenção e responsabilidade ao definir a melhor alternativa de custeio.

Ao definir o método de custeio aplicável ao processo produtivo, este deve atender em grande parte ao aspecto gerencial como meio de subsidiar com informações úteis na formulação de orçamentos para fins de planejamento e controle. Os métodos de custeio geralmente conhecidos são o por absorção, direto, variável, e o baseado em atividades. São alternativas de valoração da produção em processo, nos produtos acabados e na apuração de resultado.

2.5.2 Sistema de Custos

Mesmo tratando-se, em grande parte, de pequenos produtores de moluscos, e por isso acharem desnecessário um controle sistêmico da produção, pois acompanham diariamente o desempenho da produção além de vistoriar rotineiramente a estrutura produtiva, considera-se de fundamental importância à aplicação de um sistema de custos.

Para Martins (2003, p. 358), sistema de custos consiste na “sistematização criada para o registro de volumes físicos consumidos e fabricados”. Para Santos e Marion (1996, p. 53), sistema de custos é um “conjunto de procedimentos administrativos que registra, de forma sistemática e contínua, a efetiva remuneração dos fatores de produção”.

Os objetivos de um sistema de custos focado nos fatores de produção empregados nos serviços rurais, conforme Santos e Marion (1996), são:

- a) auxiliar a administração na organização e controle da unidade de produção, revelando ao administrador as atividades de menor custo, as mais lucrativas, as operações de maior e menor custo, e as vantagens de substituir umas pelas outras;
- b) permitir uma correta valorização dos estoques para apuração dos resultados obtidos em cada cultivo ou criação;
- c) oferecer bases consistentes e confiáveis para projeção dos resultados e auxiliar o processo de planejamento rural, principalmente quando o administrador precisa decidir o que, quando e como plantar; e
- d) orientar os órgãos públicos e privados na fixação de medidas, como garantias de preços mínimos, incentivo à produção de determinado produto em escala desejada, estabelecimento de limites de crédito, etc.

Dessa forma, um sistema de custos focado em serviços à produção rural assume o papel de inter-relacionar informações sobre o processo produtivo, a administração do negócio, e também como componente informacional ao planejamento operacional e estratégico.

2.5.3 Custos da Produção de Moluscos

O custo da produção de moluscos começa a partir da estrutura produtiva que é implantada, sendo a do tipo espinhel (*long-line*) a estrutura produtiva que se destaca na paisagem das fazendas marinhas do litoral catarinense. Por isso faz-se apontamentos

referentes aos custos de implantação e manutenção de estrutura produtiva dentro da modalidade de cultivo *long-line*, e assim identifica-se os componentes dos custos de instalação, manutenção no primeiro ano, e possível lucratividade, conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Materiais necessários à implantação de fazenda marinha destinada ao cultivo de mexilhões e ostras

Material para o cultivo de Mexilhões	Material para o cultivo de Ostras
Estacas de PVC e concreto	Estacas de PVC e concreto
Cabos de polipropileno trançado 25 mm	Cabos de polipropileno trançado 25 mm
Cabo de polietileno 41 mm	Cabo de polietileno 41 mm
Corda de polietileno trançado 10 mm	Corda de polietileno trançado 10 mm
Rede tubular de algodão	Lanternas berçário
Bombas plásticas 100 l	Lanternas intermediárias
Bombas plásticas 50 l	Lanternas definitivas
Luvas	Bombas plásticas 100 l
Corda nylon 22 mm	Bombas plásticas 50 l
Corda nylon 6 mm	Lavadora hidro jato
Poitas de cimento 250kg	Luvas
Barco de 4,5m	Sementes
Motor de 8Hp	Corda nylon 22 mm
Freezer	Corda nylon 6 mm
Raspadeira, caixa plástica, sacos, malha	Poitas de cimento 250kg
	Barco de 4,5m
	Motor de 8Hp
	Raspadeira, caixa plástica, sacos, malha

Fonte: Adaptado de Grumann *et al.* (1998) e BMLP (2003a; 2003b).

Na relação de matérias exposta por Grumann *et al.* (1998) falta um importante item que é o barco, já o BMLP acrescenta investimento num motor de 8Hp para a embarcação, sendo que tal investimento não é decisivo ao início das atividades produtivas. Em relação ao cultivo de ostras, Grumann *et al.* (1998) e BMLP (2003b) diferenciam-se basicamente no número de sementes postas em cultivo.

Na sequência apresenta-se os custos de mexilhões e ostras, conforme Tabelas 3 e 4, respectivamente.

Tabela 3 – Custos de produção de mexilhões

Descrição	Grumann <i>et al.</i> (1998) quantidade, valor (mexilhão) (meio Hectare)	BMLP (2003a) quantidade, valor (mexilhão) (não especifica tamanho da área)
1. Produção estimada	15.000 kg safra	1.500 kg safra
2. Preço médio por kg	R\$ 0,50 kg	R\$ 5,00 kg
3. Estimativa de ganho (1 * 2)	R\$ 7.500,00	R\$ 7.500,00
4. Gastos previstos para implantação	R\$ 2.997,50	R\$ 6.050,00
5. Lucro na 1º safra (3 – 4)	R\$ 4.502,50	R\$ 1.450,00
6. Ganhos referentes aos meses de produção ('5' : 8)	R\$ 562,81	R\$ 181,25
7. Produção estimada 2º safra	15.000 kg safra	1.500 kg safra
8. Preço médio por kg	R\$ 0,50 kg	R\$ 5,00 kg
9. Estimativa de ganho (7 * 8)	R\$ 7.500,00	R\$ 7.500,00
10. Gastos previstos para a 2º safra	R\$ 815,50	R\$ 390,00
11. Lucro na 2º safra (9 – 10)	R\$ 6.684,50	R\$ 7.110,00
12. Ganhos referentes aos meses de produção ('11' : 8)	R\$ 835,56	R\$ 888,75

Fonte: Adaptado de Grumann *et al.* (1998) e BMLP (2003a).

Tabela 4 – Custos de produção de ostras

Descrição	Grumann <i>et al.</i> (1998) quantidade, valor (ostras) (meio hectare)	BMLP (2003b) quantidade, valor (ostras) (não especifica tamanho da área)
1. Produção estimada	40.000 un = 3.333 dúzias	72.000 un = 6.000 dúzias
2. Preço médio por kg	R\$ 3,50 dúzia	R\$ 3,50 dúzia
3. Estimativa de ganho (1 * 2)	R\$ 11.665,50	R\$ 21.000,00
4. Gastos previstos para implantação	R\$ 5.726,50	R\$ 7.830,00
5. Lucro na 1º safra (3 – 4)	R\$ 5.939,00	R\$ 13.170,00
6. Ganhos referentes ao período produtivo ('5' : 12)	R\$ 494,92	R\$ 1.097,50
7. Produção estimada 2º safra	40.000 un = 3.333 dúzias	72.000 un = 6.000 dúzias
8. Preço médio por kg	R\$ 3,50 dúzia	R\$ 3,50 dúzia
9. Estimativa de ganho (7 * 8)	R\$ 11.665,50	R\$ 21.000,00
10. Gastos previstos para a 2º safra	R\$ 2.430,30	R\$ 2.450,00
11. Lucro na 2º safra (9 – 10)	R\$ 9.235,20	R\$ 18.550,00
12. Ganhos referentes aos meses de produção ('11' : 12)	R\$ 769,60	R\$ 1.545,83

Fonte: Adaptado de Grumann *et al.* (1998) e BMLP (2003b).

As Tabelas 3 e 4, a partir dos exemplos de Grumann *et al.* (1998) e BMLP (2003a; 2003b), evidenciam ganhos desde a primeira cultura. Mesmo que tal estimativa não se confirme logo no início das atividades por conta das variáveis externas ao processo produtivo que podem limitar a produtividade, ainda assim as práticas produtivas mitilicadoras e ostreicultoras representam a possibilidade de tornarem-se negócios altamente lucrativos.

Ressalta-se que os custos de produção dividem-se em custos fixos e custos variáveis, que somados constituem os custos totais empregados ao processo produtivo. Os custos de implantação do processo produtivo incluem máquinas e equipamentos e os serviços de sua instalação.

Para compreender os custos de produção há a necessidade de diferenciar os custos variáveis dos fixos, desse modo reporta-se às definições de Martins (2003), as quais estão

relacionadas ao cultivo de moluscos, sendo: a) custo fixo corresponde a valores que não variam de acordo com a produção, como a depreciação de barco, motor, bombas de lavação, e outros; b) custo variável corresponde a todos os custos que variam em proporção à quantidade produzida, dentro do ciclo produtivo, sendo no caso insumos, sementeiras, lavação, e outros.

Os custos fixos correspondem a todos os custos que se dão sobre a unidade produtiva, sem que necessariamente esteja havendo algum uso desta em qualquer processo produtivo. Souza Filho (2003) lista itens como depreciação, taxas e remuneração de capital fixo como custo fixo, ao quais em seu estudo totalizam R\$ 14.534,68 (quatorze mil quinhentos e trinta e quatro reais e sessenta e oito centavos) de custos fixos.

Quanto aos custos variáveis, estes ocorrem em função da quantidade produzida em um ciclo produtivo. Tais custos correspondem a insumos, mão-de-obra, serviços mecânicos e custos financeiros de empréstimos aplicados na produção. Contudo, também identifica-se despesas cujos valores alteram-se conforme as operações executadas, dentre as despesas tem-se: administrativas; de comercialização; com materiais de reposição; e outras.

Ao apropriar todos os custos variáveis, o estudo de Souza Filho (2003), totaliza R\$ 54.610,72 (cinquenta e quatro mil seiscentos e dez reais e setenta e dois centavos). Importante ressaltar que dentre os valores listados de custos variáveis estão R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) referentes a um milhão de sementes postas em cultivo, apontado um índice de sobrevivência de 50%, o que resulta numa produtividade de 41.667 dúzias por hectares.

O custo total de um ciclo produtivo do cultivo de ostras em um hectare no sistema suspenso flutuante com 10 *long lines* é obtido com a soma dos custos fixos e variáveis, no caso específico, resulta no valor de R\$ 69.145,40 (sessenta e nove mil cento e quarenta e cinco reais e quarenta centavos).

No primeiro ano o produtor teria que investir na implantação da estrutura produtiva mais os investimentos necessários ao pleno desenvolvimento da produção. A soma desses custos, de acordo com o estudo de Souza Filho (2003), é R\$ 114.098,40 (cento e quatorze mil e noventa e oito reais e quarenta centavos), em valores de outubro de 2003, o qual configura como capital necessário para iniciar o negócio de cultivo de ostras.

Souza Filho (2003) conclui que trata-se de um investimento inicial e investimento de produção relativamente baixo, sustenta que os custos de implantação e produção são compensados com a boa rentabilidade financeira do agronegócio.

Em publicação sobre indicadores econômicos e financeiros para a agricultura catarinense, para o 2º trimestre de 2005, apresenta-se na Tabela 5 os custos de produção de moluscos.

Tabela 5 – Custos de produção de moluscos

	Custo total	Custo por unidade
Produção de mexilhões	\$ 24.299,86	\$ 0,93 kg
Produção de ostras	\$ 79.638,93	\$ 1,91 dz

Fonte: Adaptado de EPAGRI/CEPA (2005).

Ressalta-se que o custo de R\$ 1,91 no cultivo de ostras é alcançado a partir da produção de 41.667 dúzias por hectare.

A Tabela 5 evidencia o custo de produção de R\$ 0,93 (noventa e três centavos) do mexilhão, sendo que no trabalho de Oliveira Neto (2005) identifica-se o valor de venda do quilo por R\$ 1,00 (hum real). Nos dados cedidos pelo escritório da gerência regional de Florianópolis da EPAGRI, estes afirmam que o valor de venda é de R\$ 2,00 (dois reais). Os produtores por desconhecimento a respeito dos custos operacionais ocorridos durante o ciclo produtivo incorrem em falta grave contra seus próprios recursos comerciando seu esforço de produção por preços que mal cobrem os custos, essas pessoas não sabem ao certo o quanto auferem de rendimentos após o encerramento do ciclo produtivo.

Quanto ao cultivo de ostras, o preço alcançado na safra de 2004, conforme Oliveira Neto (2005), foi de R\$ 4,00 (quatro reais) contra os R\$ 1,91 (hum real e noventa e um centavos) na produção da dúzia. O que ajuda a compreender quando Souza Filho (2003) afirma ser relativamente baixo o investimento frente a rentabilidade do agronegócio.

Porém, o retorno de 100% sobre os custos operacionais do processo produtivo limita-se aos ostreicultores que são pequenos produtores, organizados em associações, ou seja, sem infra-estrutura que beneficie, embale, acondicione ou transforme o produto, e também sem o SIF. Para produtores com SIF, articulados na cadeia produtiva, que coloquem seu produto em outras localidades como Porto Alegre, São Paulo e Rio de Janeiro, os preços praticados atingem valores superiores a R\$ 4,00 (quatro reais).

2.5.4 Contabilização dos Custos

Para efeito de contabilização dos custos na produção de moluscos identifica-se o cultivo de mexilhões e ostras como “Culturas Temporárias”, pois o ciclo destas culturas como apresentado anteriormente é inferior ao período correspondente ao exercício social. Apresenta-se um exemplo de lançamentos contábeis sugeridos por Crepaldi (1998) adaptado a maricultura. Importante considerar que geralmente o procedimento de despesa só é efetuado após a confirmação do pedido pelo cliente.

Pelo processo produtivo até a despesa

D = Cultura Temporária (especificar o tipo de cultura) – (Ativo Circulante)

C = Caixa (duplicatas ou contas a pagar) – (Ativo Circulante)

Cultura temporária formada e procedimento de despesa

D = Despesa em andamento (especificar a despesa de qual cultura)

C = Cultura Temporária (especificar o tipo de cultura)

No encerramento da despesa

D = Produtos Aquícolas (especificar o tipo de cultura) – (Ativo Circulante)

C = Despesa em andamento – (Ativo Circulante)

Pela venda

D = Disponível, contas a receber

C = Venda de Produtos Aquícolas (especificar a cultura)

Pela apuração do resultado

D = Custo dos Produtos Vendidos

C = Produtos Aquícolas – (Ativo Circulante)

Para calcular o resultado

Receita Bruta

Venda de Produtos Aquícolas

(-) Custo dos Produtos Vendidos

= Lucro Bruto

(-) Despesas Operacionais

Vendas

Administrativas

Financeiras

= Lucro Operacional

2.6 CONTABILIDADE FINANCEIRA E MARICULTURA

A contabilidade financeira, dependendo da atividade em que é aplicada, recebe uma denominação específica, como no caso de: Contabilidade Rural; Contabilidade de Cooperativas; e várias outras denominações. Enfim, ao abordar o aspecto financeiro voltado a atender as especificidades do setor produtivo da maricultura, faz-se apontamentos sobre alguns aspectos da contabilidade aplicável ao setor.

As informações geradas pela contabilidade financeira são divulgadas por demonstrativos financeiros utilizáveis por bancos, fornecedores, clientes, sindicatos e sociedade em geral, pois os demonstrativos evidenciam os resultados das operações e a própria condição financeira da entidade. Os demonstrativos gerados pela contabilidade financeira devem estar de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, e com as práticas contábeis geralmente aceitas.

2.6.1 Gestão Financeira

Em seu estudo sobre gestão financeira, Silva (2002), afirma que o objetivo de uma empresa é gerar valor, o qual corresponde a um *fluxo de riqueza futuro*, em outras palavras, o objetivo é gerar lucro, e para que se alcance tal resultado, o maricultor deve estar atento a gestão do disponível de seu negócio.

Conforme Sanvicente (1987, p. 17) os objetivos da função financeira de uma empresa consiste na tomada de decisões que resultem na “maior rentabilidade possível sobre o investimento efetuado por indivíduos ou instituições”, porém, faz uma ressalva de que a rentabilidade máxima não pode comprometer a liquidez da empresa.

Portanto, a gestão do disponível passa basicamente por um controle nas contas do Ativo Circulante, para então considerar as disponibilidades financeiras em relação a sazonalidade do negócio, o ciclo operacional e ciclo produtivo, assim como o respectivo acesso aos recursos ou linhas de crédito junto aos bancos.

A gestão de créditos envolve duas etapas, a primeira corresponde a aceitação ou não do crediário ao cliente, a segunda, posterior a aprovação, determina os instrumentos de controle dos valores a receber. Silva (2002) expõe que a concessão de crédito deve lidar com as seguintes questões: prazo máximo e mínimo concedido; taxa de juros cobrada na operação; política de cobrança utilizada; padrões de crédito; valores das parcelas; e desconto concedido para venda à vista ou antecipação do pagamento.

O produtor maricultor também deve estar atento a gestão de estoques através de relatórios gerenciais gerados a partir de dados contábeis focado no custo de produção, para então formar seu preço de venda conhecendo a medida certa do quanto ganha em cada operação realizada.

É importante que o maricultor defina o nível de atividade da pequena unidade produtora relacionado a estimativa de um volume de vendas, enfim, trata-se de um planejamento das quantidades e receitas de vendas. De acordo com Welsch (1983, p. 95) “o plano de vendas é o alicerce do planejamento periódico da empresa”, pois as vendas representam a entrada dos recursos financeiros.

As demonstrações contábeis de uso gerencial apontam custos fixos e custos variáveis do processo produtivo, além de outros custos e despesas referentes a transportes, pessoal e serviços diversos. De posse dessas informações o gestor pode planejar o desempenho financeiro da unidade produtiva, ou seja, a contabilidade fornece as informações necessárias para a gestão, afinal, se o dono da unidade produtiva deseja ter sucesso no empreendimento certamente dependerá de uma gestão financeira eficiente.

A contabilidade divulga os resultados financeiros por meio das demonstrações contábeis exigidas por lei e também por meio de demonstrações para uso gerencial que facilitam a identificação dos ajustes necessários a um desempenho mais eficiente.

Ao considerar-se aspectos como taxa de juros elevadas, flutuação dos preços, negociações na venda dos produtos, torna-se de grande relevância um aprimoramento da habilidade dos produtores em tomar decisões financeiras, assim como decisões pertinentes ao processo produtivo, e nesse contexto, torna-se fundamental o uso de informações contábeis tanto no aspecto da produção de molusco como no aspecto financeiro para uma boa gestão do negócio.

2.6.2 Contabilidade Rural

A contabilidade financeira, por vezes, recebe nova denominação no sentido de identificá-la as especificidades dos procedimentos de negócios em que é aplicada. A aquíicultura compõe o setor primário, e neste setor o emprego da ciência contábil geralmente é denominado de contabilidade rural. Portanto, a partir do entendimento de Crepaldi (1998) sobre contabilidade rural, num propósito de aproximação as especificidades aquícolas, o emprego de uma contabilidade aquícola deverá atender as seguintes finalidades:

- orientar as operações aquícolas;

- medir o desempenho econômico-financeiro da empresa e de cada atividade produtiva individualmente;
- controlar as transações financeiras;
- dar suporte nas tomadas de decisões no planejamento da produção, vendas e investimentos;
- auxiliar as projeções de fluxo de caixa e necessidade de crédito;
- permitir a comparação de desempenho da empresa no tempo e desta com outras empresas;
- orientar nas despesas pessoais do proprietário e de sua família;
- justificar a liquidez e capacidade de pagamento junto aos credores;
- dar suporte informacional no direcionamento de novos negócios; e
- gerar informações para declaração do Imposto de Renda.

2.6.3 *Agribusiness* (Agronegócios)

A Contabilidade é uma importante ferramenta de controle, pois, a partir do conjunto informacional que interessa a usuários internos e externos, possibilita a tomada de decisões, deste modo ajuda a direcionar os negócios na busca de melhores resultados para as entidades. Sua aplicação no setor primário propicia um desempenho adequado aos processos produtivos. Zylbersztajn e Scare (2003, p. 15) identificam o termo agronegócios “como o conjunto das operações que envolvem desde o setor produtor de insumos para a atividade produtiva primária, até a distribuição do alimento, produção de energia e fibras”.

O *agribusiness* envolve a indústria que produz equipamentos, implementos e insumos diversos, o beneficiamento e seleção de sementes e mudas, a programação do cultivo, o financiamento da atividade, manejo, colheita, armazenamento, distribuição e até mesmo o atendimento do consumidor. (PEREIRA, 1996). Goldberg e Davis (*apud* PEREIRA, 1996, p. 135), definiram *agribusiness* como “a soma total de todas as operações envolvidas na produção e distribuição de produtos agrícolas; as operações envolvidas na produção dentro das fazendas, o armazenamento, o processamento e a distribuição de produtos agrícolas e dos itens produzidos por eles”.

2.6.4 Administração da Unidade Produtiva Aquícola

Ao se considerar aspectos favoráveis e desfavoráveis ao desenvolvimento da atividade aquícultora, cabe ao produtor decidir “o quê, quando e como produzir, controlar a ação após iniciar a atividade e, por último, avaliar os resultados alcançados e compará-los com os previstos inicialmente”. (CREPALDI, 1998, p. 22).

A partir dos apontamentos feitos por Crepaldi (1998) aplicáveis a administração rural, adaptou-se tal entendimento para a perspectiva aquícola, sobre o quê, quanto, como produzir, controlar e avaliar as atividades. Desse modo, o administrador aquícola deve:

1. tomar decisões sobre **o quê** produzir, de acordo com a aceitação do mercado, adequado a capacidade produtiva instalada e de boa qualidade da água como recurso natural disponível;
2. decidir sobre **o quanto** produzir, cujo fator limita-se pelo tamanho da área destinada a produção, ao capital e mão-de-obra necessário;
3. estabelecer o modo **como** vai produzir, adequado a estrutura instalada, defini-se a tecnologia e mecanização aplicável para fins de otimização dos resultados;
4. **controlar** a ação desenvolvida, verificando as práticas operacionais aplicadas na empresa e corrigir de acordo com as necessidades, e também, controlar se o que foi previsto por meio do planejamento operacional está de acordo com o programado ou se há necessidade de ajustar procedimentos para manter a rota estipulada ou redirecionar as atividades, e assim otimizar os resultados; e
5. **avaliar** os resultados obtidos na safra medindo os lucros ou prejuízos e analisando quais as razões que fizeram com que o resultado obtido fosse diferente do previsto no início de seu trabalho.

Assim, desde o início, o produtor deve estar atento a sua capacidade de produção, além de considerar limitações e vantagens relacionáveis ao meio ambiente ao longo do ano, para evitar perdas na produção e conseqüente perdas financeiras.

2.6.5 O Negócio da Atividade Aquícola

Relaciona-se alguns aspectos a se considerar antes de iniciar o negócio da produção de moluscos, geralmente denominado de fazenda marinha:

- constituir empresa familiar ou formada por sócios;

- definir o que será produzido;
- conhecer o mercado e saber como ele se comporta;
- definir o tamanho do empreendimento, estrutura produtiva, e se terá empregados contratados desde o início de suas atividades;
- definir demais investimentos necessários;
- ter capital de giro;
- estimar custos, despesas, receitas e lucros;
- conhecer o ponto de equilíbrio para melhor planejar as possibilidades econômicas e financeiras; e
- conhecer o tempo de retorno do investimento.

2.6.6 Investimento em Instalações e Início da Atividade

Dos itens necessários a instalação de uma unidade produtiva de moluscos, para que então se dê início as atividades relacionadas à produção, lista-se uma relação de materiais, os quais encontram-se agrupados no Quadro 5.

Quadro 5 – Máquinas e equipamentos para *long line*.

Montagem dos <i>long lines</i>	-poita -cabo madre e calões -flutuadores (50 l) -cabo para encastoar
Lanternas	-berçário -intermediária I -intermediária II -definitiva -cabo 8mm
Manejo da engorda	-embarcação de madeira 5m -guincho manual -motor de 15 Hp -balsa flutuante (30m ²) -bomba hidrolavadora Alta Pressão -peneira
Colheita	-bomba hidrolavadora Baixa Pressão -caixa plástica de 20 kg
Classificação	-banca de classificação
Serviços para implantação dos <i>long lines</i>	-montar e instalar <i>long lines</i> -instalar poitas

Fonte: Souza Filho (2003).

De acordo com Souza Filho (2003), ao fazer levantamento do custo de implantação do cultivo de ostras em um hectare (10.000 m²) no sistema suspenso flutuante com 10 *long lines* de 100 metros lineares cada, de acordo com as quantidades necessárias ao pleno

desenvolvimento das atividades propostas, remetidas aos preços praticados em outubro de 2003, tem-se o valor total do investimento na implantação da estrutura produtiva por hectare em R\$ 44.953,00 (quarenta e quatro mil novecentos e cinquenta e três reais).

2.6.7 Contabilidade e a Aqüicultura

O aqüicultor que não deseja correr o risco de comprometer sua atuação no setor e até mesmo a sua existência deve ter a preocupação de se organizar e aperfeiçoar o conjunto informacional que envolve desde o desenvolvimento do processo produtivo até os resultados referentes ao desempenho financeiro da unidade produtiva. Em vista disso, tem-se na Ciência Contábil, todo o instrumental básico que permite analisar:

- eficiência da produção;
- desempenho financeiro;
- capacidade para pagar seus compromissos;
- tomada de empréstimos e financiamentos; e
- avaliar investimentos.

Pelo fato da contabilidade financeira ser também conhecida como contabilidade geral, propõe-se o termo de contabilidade aqüícola, sendo aquela contabilidade aplicada ao setor aqüícola, sejam os usuários pessoas físicas ou jurídicas, mas que de alguma forma se encontram inseridos no processo e cadeia produtiva dos vários ramos produtivos do setor.

As empresas aqüícolas desenvolvem sua capacidade produtiva a partir do uso do recurso água como base fundamental a produção. A atividade aqüicultora consiste basicamente no cultivo de vegetais e animais cujo ciclo de vida ocorre total ou parcialmente na água.

A atividade industrial relacionada ao setor apresenta características de beneficiamento e transformação, sob os seguintes aspectos: beneficiar o produto aqüícola através do processo de higienização e seleção do produto para procedimentos de salga, tempero, ou adição de conservantes; e transformar o produto aqüícola em farinha, ração, óleos.

A atividade aqüícola compreende um número expressivo de organismos como plantas aquáticas, peixes, crustáceos e moluscos, que podem gerar resultados financeiros favoráveis ao longo de todo o ano, desde que cultivado de forma planejada. Pois, algumas espécies cultivadas apresentam limitações ou restrições produtivas, geralmente causadas por fatores naturais, neste caso, há uma tendência a sazonalidade da produção, por exemplo, o cultivo da

ostra do pacífico, *Crassostrea gigas*, enfrenta sérias limitações no desenvolvimento das sementes no período do verão por conta do aumento da temperatura da água do mar. Crepaldi (1998) lista algumas características que afetam atividades do setor primário, das quais lista-se as que se encaixam ao setor da aquicultura:

- dependência do clima;
- correlação tempo de produção *versus* tempo de trabalho;
- dependência de condições biológicas;
- estacionalidade da produção;
- incidência de riscos;
- sistema de competição econômica; e
- produtos não uniformes.

2.6.7.1 Importância Econômica do Setor Aquícola

Embora o presente estudo esteja direcionado a mitilicultura e ostreicultura, ressalta-se a importância do setor da aquicultura como um todo no Estado de Santa Catarina, por ser prática recente, em relação a sua crescente participação na economia.

Atualmente, a prática do cultivo de moluscos estende-se de Jaguaruna (sul do Estado) até Itapoá (norte do Estado), por 15 municípios, compondo 15 parques aquícolas municipais, cujos polígonos delimitados para cultivo compreendem profundidade de 1 e 15 metros. (OLIVEIRA NETO, 2005).

O Estado de Santa Catarina ocupa posição de destaque nacional na produção de mexilhões e ostras, conforme dados do IBAMA/CEPENE (2003), com 94,47% na participação nacional da produção de mexilhões e 92,53% na participação nacional da produção de ostras, já demonstrado na Tabela 1.

A posição de destaque ocupada pelo Estado de Santa Catarina resulta da combinação de esforços empreendidos a partir das três esferas de governo.

- da União, tem-se a participação da UFSC, como instituição que investiu em pesquisa;
- do Estado de Santa Catarina, por meio da EPAGRI, na implantação das fazendas marinhas e desenvolvimento das práticas produtivas; e
- do Município de Florianópolis, com investimentos em publicidade, eventos, treinamento e infra-estrutura, assim como em outros municípios cuja administração pública empenhou-se na implantação e desenvolvimento da atividade.

Fatores ambientais, conforme a Tabela 6, interferiram de forma negativa nos

resultados da produção no ano de 2005. Mesmo assim, ao considerar valor bruto da produção, coletados a partir do ano 2000, cuja variação dos custos de produção e preço de comercialização praticamente não se alteraram talvez por conta do aumento da produção, demonstra-se a importância econômica de um setor produtivo que encontra-se em grande parte nas mãos de pequenos produtores. Barni e Rosa (2005) afirmam que este fato quase confere poder de monopólio sobre o cultivo de mexilhões. A Tabela 6 mostra o montante do valor bruto gerado pela aquicultura no Estado:

Tabela 6 – Valor Bruto da Produção Aquícola do Estado de Santa Catarina 2000-2005 (R\$ 1.000)

PRODUTOS	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Camarão	1.807	5.481	18.050	30.886	32.636	18.757
Ostra	2.592	6.688	6.390	8.745	10.377	6.650
Mexilhão	8.419	7.351	11.233	11.060	14.211	14.681
Peixes de águas interiores	24.088	27.334	35.505	34.709	37.064	44.663
TOTAL	36.906	46.854	71.178	85.400	94.288	84.751

Fonte: Adaptado de IBGE e Epagri/Cepa - Centro de Estudos de Safras e Mercados.

No ano de 2004, conforme Tabela 6, o valor bruto da produção de ostra e mexilhões chegou a R\$ 24.588.000,00. Porém, no mesmo ano, somente em Florianópolis, a estimativa de movimento financeiro foi de R\$ 7.145.180,00, conforme exposto na Tabela 7.

Tabela 7 – Estimativa de Movimento Financeiro (R\$).

Ostreicultura (R\$ 4,00/Kg)	\$ 6.169.680,00
Mitilicultura (R\$ 2,00/Kg)	\$ 975.500,00
TOTAL	\$ 7.145.180,00

Fonte: EPAGRI, Gerência Regional de Florianópolis (2005).

A movimentação financeira gerada a partir do processo produtivo aquícola catarinense, em especial o instalado na baía de Florianópolis evidenciado na Tabela 8, gera trabalho e renda para as famílias envolvidas na atividade, também beneficia atividades ligadas a outros setores como turismo gerando empregos de forma indireta em restaurantes e hotéis, e ainda o setor público que arrecada impostos tanto da atividade direta da produção no momento da comercialização, como indiretamente, através de outros agentes da economia que são beneficiados pela atividade.

A aquicultura gera empregos diretos e indiretos, formais e informais. Os empregos diretos formais e informais gerados pela aquicultura ocorrem nas empresas produtoras de moluscos e pequenos produtores em suas fazendas marinhas, locais em que são disponibilizadas oportunidades de trabalho. Na primeira os empregos são formais, registrados em carteira, quanto aos pequenos produtores aquícolas as relações se dão com a participação

de amigos e parentes nas tarefas de trabalho, estes recebendo por dia trabalhado. Os empregos indiretos formais e informais podem ser evidenciados através do serviço de garçons, cozinheiros, manobristas de restaurantes. Existem os empregos fixos formais que dão trabalho durante o ano todo nos estabelecimentos, no final do ano e verão surgem oportunidades de trabalho temporário. (NASCIMENTO, 2005).

O cultivo de mexilhões surgiu como uma alternativa viável a manutenção dos pescadores artesanais e de suas famílias no local onde nasceram e sempre viveram. Dentre as vantagens, segundo Nascimento (2005), a maricultura gera emprego, renda, além de ter papel importante na conscientização da preservação do meio ambiente, e dos recursos marinhos.

2.6.8 Aspectos da Aplicação Contábil ao Setor Aquícola

É através do conjunto informacional gerado a partir de dados contábeis que o gestor do empreendimento aquícola passa a ter condições de verificar a situação da unidade produtiva a respeito de vários aspectos, como: análise da capacidade e desempenho da estrutura produtiva, evolução do negócio, solvência, retorno de investimento, custos, despesas, receitas, necessidade de buscar recursos, entre outros.

2.6.8.1 Exercício Social

Ao diferenciar ano agrícola de exercício social, Marion (1994), identifica o ano agrícola como o período em que se planta, colhe e comercializa a safra, caso o ano agrícola termine em março o exercício social poderá ser encerrado em 31/03 ou 30/04, e assim evitar conflitos ou dúvidas de avaliação com resultados obtidos numa colheita feita ao longo do ano civil com a mensuração da plantação que encontra-se em crescimento para a próxima safra, caso o encerramento se dê em 31/12. Quando o produtor diversifica suas culturas, deve prevalecer o ano agrícola após a colheita e comercialização da produção que representa a atividade principal da empresa aquícola.

Na aquíicultura, seguidamente encontra-se produtores que cultivam duas ou mais espécies de forma combinada e se alguma dessas culturas apresentar caráter sazonal combinado com o fato de sobrepor a outra em relevância de resultados financeiros e econômicos, recomenda-se o proposto por Marion (1994), em encerrar o exercício social da empresa aquícola após a colheita e comercialização da cultura de maior representatividade

econômica.

2.6.8.2 Ciclo Operacional e Ciclo das Culturas

Conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 290), ciclo operacional corresponde ao “tempo necessário para converter caixa em produtos da empresa e depois converter os produtos novamente em caixa”, assim, o ciclo operacional da aquicultura corresponde ao período de produção, venda e recebimento da venda.

O ciclo das culturas consiste no tempo de vida produtiva da planta ou animal. O ciclo das culturas subdivide-se em ciclos temporário, semipermanente e permanente. O primeiro permite apenas uma colheita, o segundo produz por menos de dez anos e o terceiro produz por mais de dez anos. (MARION, 1994).

O ciclo das culturas, no caso dos moluscos, vai desde a data em que as sementes são postas em cultivo até a despesca. O mexilhão e a ostra enquadram-se no ciclo produtivo temporário, pois seu tempo de cultivo é de no máximo um ano, se caracteriza por permitir apenas uma colheita.

Dessa forma, na mitilicultura, o ciclo operacional consiste no período desde o momento que as sementes são empacadas e colocadas em cultivo até a comercialização. Por sua vez, na ostreicultura o ciclo operacional compreende desde a aquisição das sementes, respectiva postagem em cultivo, um conjunto de interações compreendidas como manejo da cultura, e por fim a comercialização. Assim, ciclo operacional nas atividades mitilicultoras e ostreicultoras é considerado curto, pois o ciclo encerra antes de completar um ano.

2.6.8.3 O Balanço Patrimonial na Empresa Aquícola

No ativo circulante da empresa aquícola são evidenciadas as disponibilidades compostas pelas contas caixa, bancos conta movimento, valores a receber, adiantamentos a empregados, cheque a apresentar; nos estoques encontram-se principalmente as sementes postas em cultivo na estrutura produtiva, insumos utilizados no manejo e no beneficiamento, e peças de materiais e equipamentos para pequenos reparos.

A produção de mexilhões e ostras, por serem destinados a venda ou ao consumo devem ser classificados no ativo circulante.

Numa empresa aquícola o imobilizado do ativo permanente compreende todo o

conjunto de bens duráveis empregados no processo produtivo, transporte e beneficiamento. No imobilizado também ocorrem deduções por meio de depreciação, a qual corresponde a uma reserva contábil destinada a reposição de bens de longa durabilidade, superados por desgaste físico ou por inovações tecnológicas. No caso da maricultura aplica-se a depreciação em cabos *long line*, poitas, flutuadores, lanternas, motores, balsas, bombas hidrolavadoras, embarcação, dentre outros.

Ao longo do processo de produção, que compreende o ciclo operacional de cada cultura, considera-se um aumento no ativo da empresa, pois, na conta Estoque há um aumento no valor econômico causado pelo crescimento e engorda dos moluscos. Por ocasião do encerramento do exercício social, conseqüente fechamento do Balanço Patrimonial e demais demonstrações financeiras, deve-se de forma adequada, avaliar o estoque que encontra-se na estrutura produtiva em cultivo. Portanto, a classificação dos moluscos em cultivo, nas cordas e lanternas instaladas na estrutura de cultivo, no mar, devem ser classificadas na conta “Estoque”.

Importante lembrar que no caso de mexilhões e ostras, por tratar-se de animais pequenos e de difícil controle físico, a quantificação exata da população em cultivo, bem como o tamanho e peso, de certo modo impossibilita a contabilidade de mensurar o valor econômico exato junto a estrutura produtiva em cultivo, mas é possível estimar o valor da cultura instalada.

O passivo circulante de uma empresa aquícola contém credores diversos, como fornecedor de sementes, fornecedores de insumos, prestadores de serviços terceirizados, empréstimos e financiamentos, encargos financeiros, salários, tributos, entre outros.

Por fim, o exigível de longo prazo compreende contas referentes a empréstimos financeiros e financiamentos de máquinas e equipamentos, ambos de longo prazo.

2.6.8.4 Fluxo de Caixa

Para controlar o movimento financeiro da empresa aquícola o empresário deve acompanhar o desempenho das contas diariamente. As empresas em geral aplicam um método simples e eficiente no controle das contas por meio do boletim de caixa, que faz o controle da movimentação do caixa, o qual contém contas de entrada e saída de recursos.

As contas de entradas correspondem as vendas, tanto à vista quanto a prazo, recebimento de juros, entrada de recursos por empréstimos e financiamentos.

As contas de saídas correspondem a valores de pagamentos efetuados, como exemplo

cita-se: salários, tributos, despesas em geral, compras, enfim, trata-se de valores que saem do caixa nas operações do dia.

A manutenção e desenvolvimento do negócio passa pelo planejamento das atividades e planejamento das finanças. Sob a perspectiva financeira a ferramenta do fluxo de caixa é a que melhor evidencia as perspectivas futuras do negócio, pois através dele pode-se estimar ou prever as entradas e saídas de recursos. Por tratar-se de atividade produtiva que é frequentemente influenciada por múltiplas combinações de fatores internos e externos favoráveis e desfavoráveis, o planejamento financeiro por meio do fluxo de caixa tenderá a não se realizar por completo, porém, ao longo do período poderá servir como instrumento importante a ser considerado por ocasião da tomada de decisão do gestor.

Presume-se que o produtor aquícola que fizer orçamento sobre o que espera receber com o que deverá pagar, terá no fluxo de caixa a visualização das distorções financeiras ocorridas ao longo do período, pois facilmente o gestor visualizará o período de maior entrada e de maior saída de recursos, assim como identificar com maior facilidade os clientes que atrasam o pagamento de suas contas.

2.6.9 Contabilidade de Cooperativa

Os aquícultores catarinenses organizam-se a partir de associações e cooperativas. O surgimento dessas associações tem o intuito de organizar os produtores para que possam ter onde discutir problemas e interesses comuns, assim como somar esforços para alcançar seus objetivos. Em sua maioria, essas associações de maricultores são compostas por pescadores, embora existam produtores vindos de outros ramos de atividade atraídos pela rentabilidade do negócio. A implantação de cooperativas, unidades de beneficiamento, coloca-se como um modelo que permite o desenvolvimento da maricultura, sendo sua mão-de-obra empregada entre familiares e amigos. (NASCIMENTO, 2005).

As sociedades cooperativas, de acordo com a Lei nº 5.764 de 1971, constituem sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, civil, não sujeitas a falências. Embora sejam sociedades sem fim lucrativo, de acordo com os artigos 22 e 23 da mesma lei, têm a obrigação de escrituração dos livros sociais, fiscais e contábeis.

Segundo Wisniewski (2004), as sociedades cooperativas apresentam características que as diferenciam das demais, tais como:

- a) adesão voluntária, com número ilimitado de cooperados, SALVO IMPOSSIBILIDADE TÉCNICA de prestação de serviços;

- b) capital social variável, representado por quotas-partes;
- c) limite do número máximo e mínimo de quotas pertencentes a cada associado, podendo ser adotado critério de proporcionalidade;
- d) incenssibilidade das quotas-partes a terceiros, não associados;
- e) singularidade de votos, podendo as de 2º e 3º graus adotarem o critério de proporcionalidade, exceto as de crédito;
- f) “Quorum para as Assembléias Gerais” estabelecido pelo número de pessoas presentes e não pelas quotas-partes;
- g) retorno de sobras proporcional às operações realizadas pelo associado;
- h) indivisibilidade do fundo de reserva e de assistência técnica, educacional e social;
- i) neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;
- j) prestação de assistência aos associados e, se o Estatuto permitir, aos funcionários da cooperativa;
- k) área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Conforme a NBC T 10, subitem 10.8.1.2,

Entidades cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objetivo ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.

Os cooperados, conforme Art. 3º da Lei nº 5.764 de 1971, ingressam com bens, seja dinheiro, máquinas, equipamentos, e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum. Wisniewski (2004, p. 63) esclarece que:

As pessoas ingressam nas sociedades cooperativas, visando suprir suas necessidades operacionais, buscando benefícios de caráter econômico-financeiro. Ninguém ingressa em qualquer tipo de sociedade sem esperar retorno de alguma ordem. Destarte, o cooperado busca na sociedade cooperativa soluções para problemas e dificuldades por ele enfrentados no seu cotidiano individual, que sozinho não consegue implementar.

As associações agrupam produtores que discutem e decidem sobre assuntos de interesse comum, porém, não expressam força de padronização nos procedimentos em que todos os integrantes devessem se ajustar, como exemplo, a prática de preços dos produtos que desejam comprar e vender, o que gera desgastes e perdas desnecessárias. A respeito da padronização na produção agroindustrial, Farina (2003, p. 20) expõe que:

A adoção de padrões por uma coletividade permite que a produção seja realizada em pequenas explorações, e as eficiências decorrentes da comercialização em grande

escala possam ser obtidas pela ação cooperativa. Esses padrões são coletivos (limitados a um grupo de produtores) e não públicos (gerais) ou privados.

A sociedade cooperativa catarinense, COOPERILHA, desponta como elemento de fundamental importância ao crescimento e desenvolvimento do setor da aquicultura na ilha de Santa Catarina, ao mesmo tempo que outras sociedades cooperativas sejam igualmente importantes junto as comunidades em que encontram-se instaladas, pois, conforme Nascimento (2005), o aumento dos custos na implantação e manutenção da cultura tendem a inviabilizar o acesso de pequenos produtores ao processo produtivo de moluscos, por isso, reforça-se a importância de que o pequeno produtor esteja integrado a uma infra-estrutura que viabilize sua permanência e desenvolvimento no setor.

O pleno funcionamento da COOPERILHA pode representar um maior controle do volume e da qualidade da produção de ostras e mariscos. Já o consumidor, ao adquirir os moluscos com SIF conscientiza-se da qualidade do produto, o que de certo modo obriga os demais produtores a se adequarem às exigências do mercado, dificultando a permanência de produtores que não se enquadram nos padrões de qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura para a concessão do SIF.

A respeito da constituição de cooperativas de maricultura, Diogo (2002, p. 14) afirma que a cooperativa

... pode se tornar uma dimensão importante da busca de um modelo alternativo de desenvolvimento regional, centrado nos pequenos e médios produtores. Considerando-se que mais de 90% dos maricultores catarinenses já foram ou são pescadores, a consolidação dessa 'nova forma de organização sócio-econômica' parece depender de um conhecimento mais precioso e confiável das características históricas locais, incluindo-se os aspectos sociais e culturais da evolução da pesca, contradições e conflitos e evolução das práticas de maricultura.

Porém, além dos obstáculos de ordem social, as cooperativas de maricultores precisam vencer outros obstáculos. Barni e Rosa (2005) contribuem relacionando problemas como a capacidade administrativa, falta de infra-estrutura de armazenamento, uso de tecnologias inadequadas no processamento, comportam-se como mercado cativo de peixarias locais e regionais, restaurantes, atravessadores e compradores das indústrias maiores.

3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nos capítulos anteriores apresentou-se conceitos, normas e legislação relacionando Contabilidade e aquicultura com a finalidade de contribuir no entendimento e aplicação da ciência contábil na atividade. Pois, acredita-se que a Contabilidade pode contribuir de forma decisiva na manutenção e desenvolvimento do negócio dos pequenos produtores engajados no projeto aquícola de cultivo no mar.

As considerações e análises dos dados coletados através do questionário têm seu entendimento orientado a partir do referencial teórico utilizado para elaborar este trabalho, e assim, gerar quadros e gráficos de referências que apontem semelhanças e divergências de procedimentos e comportamentos entre os donos das unidades produtoras pesquisadas.

Para análise da pesquisa empírica considerou-se basicamente os seguintes aspectos:

- se há diferenciação ou não dos recursos financeiros da unidade produtiva em relação aos recursos financeiros da unidade familiar;
- se há ou não escrituração contábil nas unidades produtivas consultadas; e
- se há intenção ou utilização dos dados e informações contábeis escriturados para fins de melhorar o desempenho das atividades operacionais e gerir os negócios.

Os argumentos propostos permitem considerações sobre a aplicabilidade das práticas contábeis empregadas no processo produtivo e na gestão do negócio para um melhor desempenho produtivo, acompanhado de resultados financeiros favoráveis à manutenção e ao desenvolvimento da unidade produtora.

3.1 Resultados levantados na pesquisa de campo

A pesquisa aplicada diretamente aos produtores investigou os aspectos sócio-econômico e contábil-administrativo em pequenas unidades produtivas de moluscos localizadas na baía de Florianópolis, Município de Florianópolis. Foram entrevistadas 29 (vinte e nove) das 104 (cento e quatro) entidades produtoras de moluscos, que assinaram o TAC (Termo de Ajuste de Conduta), em função da acessibilidade e interesse relacionado ao assunto pesquisado, as quais representam 27,88% das unidades produtivas enquadradas no ajuste de conduta, com autorização para explorar a atividade de cultivo no mar, na baía de Florianópolis.

O aspecto sócio-econômico identifica a condição de cooperado e ou associado;

condição de pessoa física ou jurídica; grau de satisfação com a atividade; e, expectativa e pretensões em relação ao processo produtivo. No aspecto contábil-administrativo identifica-se a individualização ou não dos recursos financeiros da unidade produtiva em relação aos recursos utilizados para fins particulares, e existência e uso da contabilidade aplicável ao negócio como conhecimento sobre custos, formação do preço de venda, estimativa orçamentária, fluxo de caixa e margem de lucro.

3.1.1 Aspecto Sócio-Econômico

Das 29 (vinte nove) entidades produtoras de moluscos, 4 (quatro) ou 13,79% estão constituídas sob a forma de pessoa jurídica e 25 (vinte cinco) ou 86,21% sob a forma de pessoa física. Todos os produtores consultados estão vinculados a alguma entidade de associação de produtores aquícultores, dois deles estão vinculados a cooperativa COOPERILHA, a qual, até a data de encerramento da pesquisa, ainda encontrava-se inoperante.

Todos os produtores pesquisados produzem marisco e ostra de forma combinada, três deles encontram-se em fase de introdução e desenvolvimento do cultivo de berbigão ou vôngole, já colhendo os resultados da diversificação da produção.

O processo produtivo de molusco representa uma atividade implantada a cerca de duas décadas, pessoas ingressaram e abandonaram a atividade ao longo desse período, e por esses motivos questionou-se a satisfação dos indivíduos em atuar na atividade.

A maior parte dos produtores, 72,21%, estão satisfeitos com os resultados alcançados através do trabalho na maricultura, e expressam planos de ampliar a área, dividem-se na perspectiva de que os filhos permaneçam na atividade, e acreditam na possibilidade de melhora financeira. Os demais produtores, 27,79%, não se mostram satisfeitos com a atividade, porém quando questionados sobre as pretensões em relação ao processo produtivo de moluscos, tem-se a afirmação de que se pretende deixar a fazenda marinha do mesmo tamanho, e nenhum destes produtores pretende desistir da atividade aquícola.

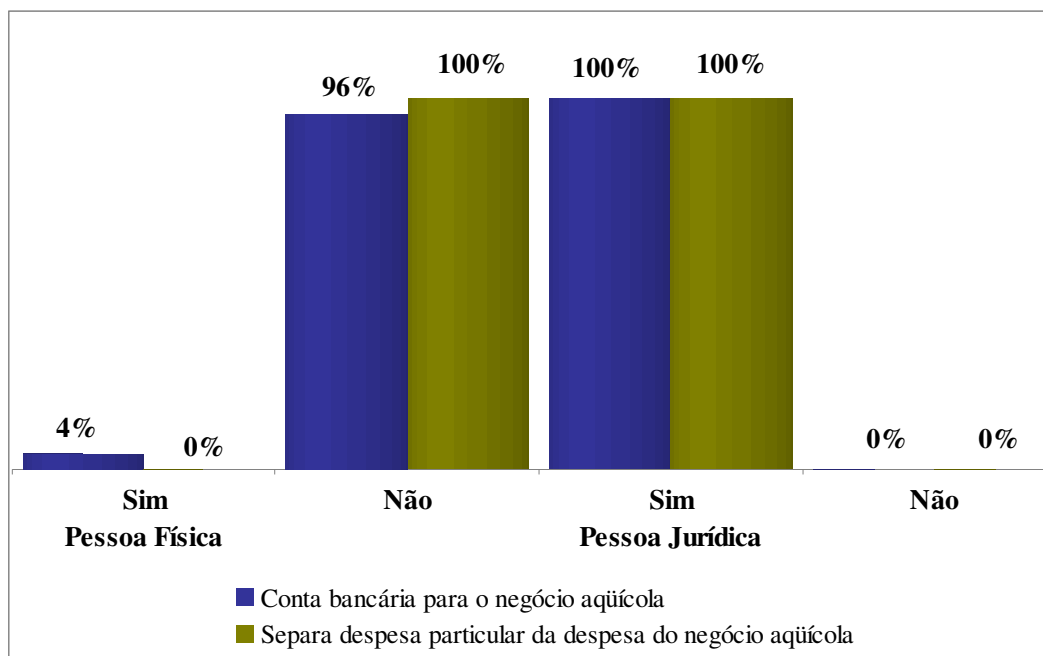
Diante da constatação da forma de organização da unidade produtora, se Pessoa Física ou Pessoa Jurídica, procedeu-se a análise dos resultados quanto ao aspecto contábil-administrativo de forma separada.

3.1.2 Aspecto Contábil-Administrativo

O aspecto contábil-administrativo aplicado nas entidades produtoras de moluscos consiste num dos principais focos deste trabalho, afinal, qualquer empreendedor que almeje sucesso em seus negócios deve ter algum controle financeiro e de produção.

Diante da constatação de que 13,80% das unidades produtivas são constituídas sob a forma de Pessoa Jurídica e 86,20% representadas por Pessoa Física, inicialmente, investigou-se a existência de conta bancária exclusiva para a entidade produtiva de moluscos, como forma de identificar a preocupação ou interesse no controle dos recursos financeiros investidos e gerados na entidade produtiva de moluscos. Em seguida, identifica-se a possibilidade de separação das despesas particulares das despesas da entidade produtiva. Neste caso, evidencia-se o controle sobre todos os recursos materiais e financeiros para fins de distinção entre o que pertence ao indivíduo e o que pertence à entidade. Conforme demonstrado no Gráfico 1.

Gráfico 1: Postura empresarial na condução do negócio



Fonte: Dados da pesquisa

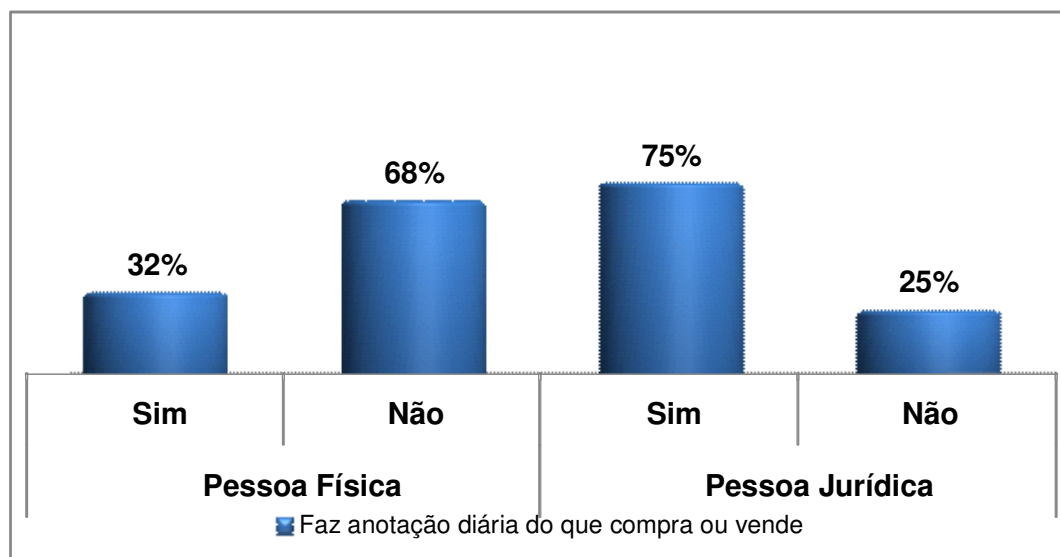
O Gráfico 1 demonstra um resultado que, após cerca de 20 anos da existência do setor maricultor catarinense, surpreende pela informalidade das práticas de controle financeiro, ao evidenciar a predominância de produtores maricultores Pessoa Física que não possuem uma conta bancária exclusiva para o negócio.

De modo generalista, constata-se que o aspecto da postura empresarial na condução do negócio mostra-se incipiente quanto ao uso da conta bancária da maricultura com atividades financeiras particulares. Dos que distinguem as operações financeiras da entidade produtiva, 100% dos produtores Pessoa Jurídica possuem conta bancária de uso exclusivo para a atividade aquícola, 4% dos produtores Pessoa Física constituem conta bancária para uso na atividade aquícola, porém, a disponibilidade de recursos também atende diretamente interesses pessoais ou de familiares, os demais não afirmaram possuir conta bancária para uso na atividade aquícola.

O resultado demonstra que 100% dos pequenos produtores Pessoa Física entrevistados não separam as despesas particulares das despesas ocorridas em função do negócio aquícola. Enquanto que 100% dos pequenos produtores Pessoa Jurídica entrevistados separam as despesas particulares das despesas do negócio aquícola.

Quanto à perspectiva gerencial, o questionamento aborda a possibilidade de um controle mínimo, no caso, informações do que é comprado ou vendido ao longo do dia, o resultado dos questionamentos são demonstrados no Gráfico 2.

Gráfico 2: Perspectiva Gerencial



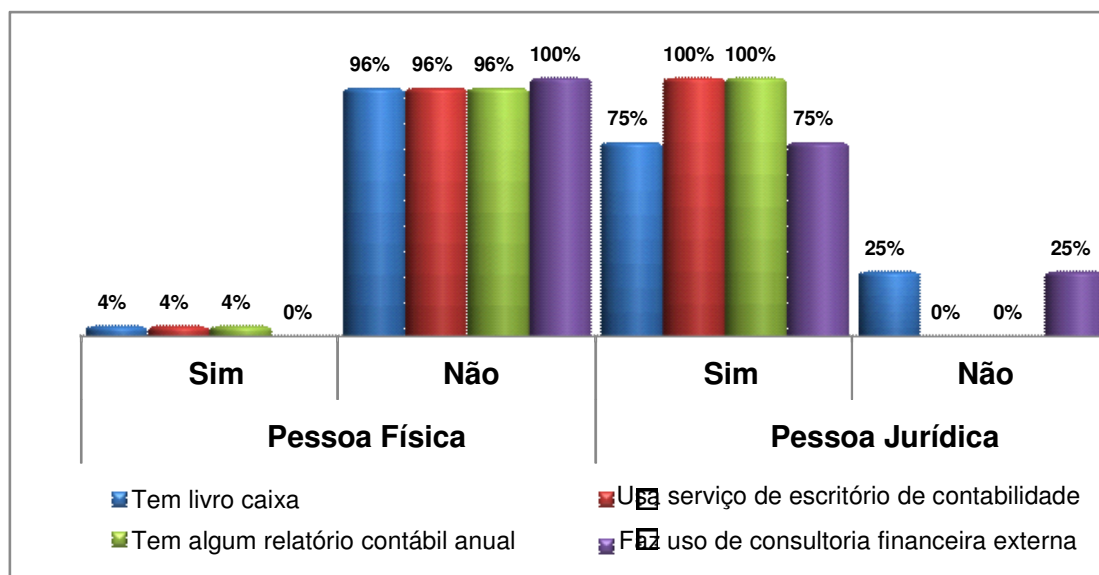
Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 2 observa-se que mesmo tratando-se de entidade constituída sob a forma de Pessoa Jurídica, há produtores que não possuem controles mínimos de entrada e saída de recursos. Neste caso específico, a família trabalha em conjunto, todos trabalham em pelo menos alguma etapa do processo produtivo ou do beneficiamento, e todos vendem, ou seja, mexem no caixa, logo, não há um controle rigoroso sobre os recursos gerados pela entidade.

Em relação aos pequenos produtores Pessoa Física, sendo na totalidade unidade produtiva familiar, observa-se um esforço de controle sobre os recursos financeiros e de produção, na medida que 32% efetua controles diários de compra e venda de insumos e produtos. Numa postura contrária, destaca-se que 68% não possuem controles mínimos sobre o que compram ou vendem, pois, mesmo quando não decidem pessoalmente pelas compras ou recebem pelas vendas, costumam estar por perto para acompanhar as operações; e por tratar-se de um negócio familiar, em que todos fazem de tudo um pouco, não julgam necessário um controle mais rigoroso sobre as operações efetuadas no interior da entidade.

O uso da contabilidade, em termos gerais, mostra-se no Gráfico 3, no qual a pesquisa procurou saber de início se a entidade produtora de moluscos possui algum Livro Caixa que evidencie suas operações financeiras. Em seguida buscou saber se possui algum Relatório Contábil Anual e se usa serviço terceirizado de escritório de contabilidade.

Gráfico 3: Uso da contabilidade por Pessoa Física e Pessoa Jurídica



Fonte: Dados da pesquisa.

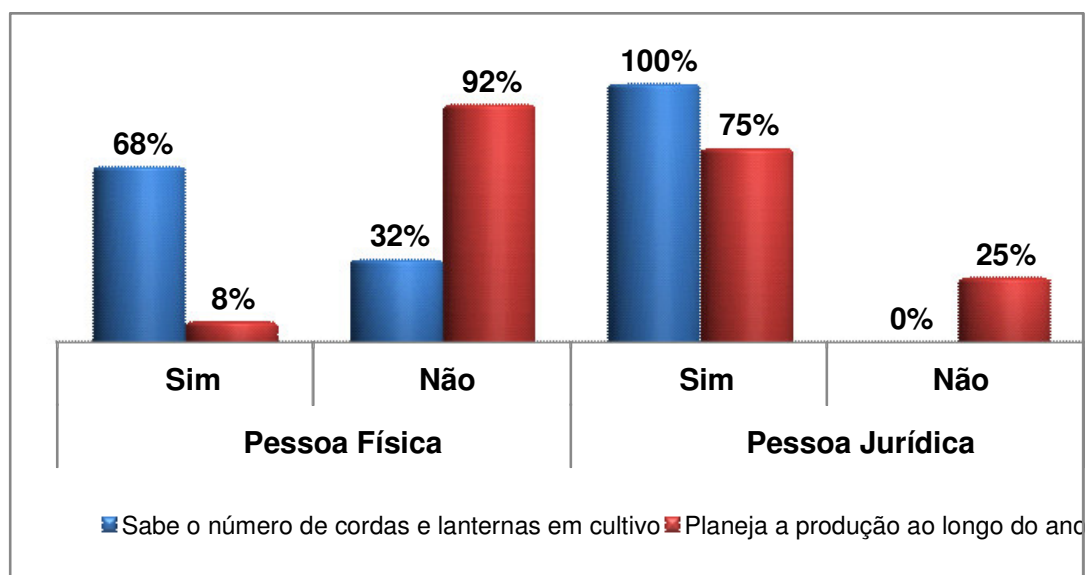
Ao distinguir o uso da contabilidade entre pessoa física e jurídica, cujos dados encontram-se expressos no gráfico 3, expõe-se a informalidade do setor produtor aquícola catarinense, já que 4% dos pequenos produtores Pessoa Física recorrem ao serviço contábil para contabilização de suas operações financeiras, contra a maior parte de 96% do total de produtores pessoa física, os quais não julgam necessária a utilização de tal serviço. Em relação aos produtores Pessoa Jurídica, todos fazem uso dos serviços contábeis. Situação semelhante ocorre quanto ao questionamento sobre o uso de consultoria financeira externa, pois nenhum maricultor Pessoa Física que fora entrevistado recorre a qualquer tipo de

orientação financeira externa aplicável ao negócio, enquanto que 75% dos produtores Pessoa Jurídica recorrem a uma orientação profissional a respeito das possibilidades de otimização dos negócios, seja na produção, beneficiamento ou vendas.

Iniciativas de controle combinadas com o uso das informações geradas pela contabilidade podem conferir vantagem competitiva entre os agentes que disputam a preferência por seus produtos no mercado de moluscos. Embora o número de produtores com contabilidade devidamente formalizada seja reduzido, aspectos como a contagem do número de cordas e lanternas em cultivo como até mesmo o planejamento do quanto e como irá produzir ao longo do período não deixam de conferir considerações contábeis, mesmo que com práticas rudimentares e com características primitivas.

No Gráfico 4 visualiza-se a prática de procedimentos mínimos de controle e planejamento da produção de moluscos.

Gráfico 4: Controle e planejamento da produção



Fonte: Dados da pesquisa.

O gráfico 4 esboça iniciativas de controle da produção por parte dos maricultores Pessoa Física, pois 68% dos entrevistados soube responder o número de cordas e lanternas postas em cultivo, embora 92% não conhece a possibilidade de produção ao longo do período, pois não faz uma estimativa e nem planeja a produção.

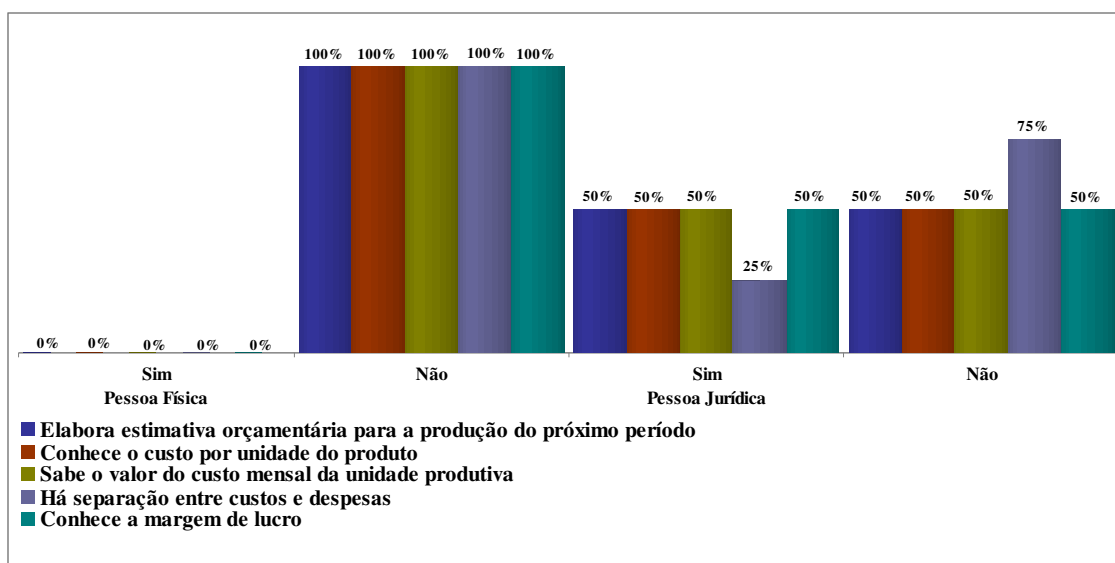
O gráfico 4 também demonstra o esforço de controle e planejamento da produção por parte dos maricultores Pessoa Jurídica, em que 100% deles conhecem o número de cordas e lanternas no mar e 75% planeja o volume a ser produzido ao longo do ano.

A contabilidade dispõe de mecanismos de controle que servem como suporte

informacional a tomada de decisão. Em função disso, elaborou-se questões no sentido de investigar a possibilidade, mesmo que reduzida, do uso de qualquer informação contábil em favor da produção, do beneficiamento da produção, e da venda dos moluscos. Os resultados obtidos a partir da pesquisa explicitam a ausência do uso da informação contábil na maior parte dos produtores aquícultores catarinenses consultados na pesquisa.

O gráfico 5 expõe uma variação percentual que diferencia Pessoa Física e Pessoa Jurídica, e assim obtém-se uma visão geral do entendimento a respeito do uso da contabilidade relacionado com a produção em função da população que aceitou responder as perguntas da pesquisa.

Gráfico 5: Uso da contabilidade na produção de moluscos



Fonte: Dados da pesquisa.

Os pequenos produtores maricultores Pessoa Física, em 100% da população pesquisada, não elabora orçamento de produção para o próximo período; não conhece o custo por unidade do produto; não sabe o valor do custo mensal da unidade produtiva; não diferencia custo e despesa; e também não conhece a margem de lucro.

Identificou-se que entre os pequenos produtores maricultores Pessoa Jurídica programam-se nas quantidades que pretendem produzir durante o ano, porém, 50% deles desconhecem o valor dos investimentos a serem feitos, pois não estimam custos e despesas para produção do próximo período.

Os 50% dos pequenos produtores maricultores Pessoa Jurídica que elaboram orçamento para o próximo período, são os mesmos que conhecem o custo por unidade do produto e conhecem o custo mensal de sua unidade produtiva, os demais simplesmente

trabalham, cultivam, alguns beneficiam, e vendem os moluscos. Certamente desconhecem o quanto ganham e perdem ao longo de todo o processo operacional da entidade.

As conversas com maricultores deixaram claro o fato de que possuem contabilidade apenas para fins tributários, e que um número reduzido utiliza-se da contabilidade para controle das operações e dos resultados da entidade.

A ausência de contabilidade não constitui impedimento ao crédito, pois 100% da população entrevistada tem alguma forma de empréstimo ou financiamento.

Outro fato relevante está na formação do preço de venda, pois, apenas produtores com SIF e com mercado consumidor fora da praça de Florianópolis possuem autonomia na formulação do preço de venda levando em conta seus custos e despesas, e conseqüentemente conhecem sua margem de lucro. Os demais, além de abastecer o mercado local tendo o Mercado Público como principal cliente, também abastecem os produtores com SIF quando estes não detém produção suficiente pra atender a demanda.

Os pequenos produtores maricultores sem SIF e sem estrutura para alcançarem mercados fora da praça de Florianópolis afirmam que seu preço é estipulado pelo mercado e não por eles. Os produtores de moluscos afirmam que é o Mercado Público que estipula o preço praticado no mercado local.

O desconhecimento do custo de produção de mexilhões e ostras e a deficiência na elaboração do preço de venda, conforme Nascimento (2005), constitui elemento decisivo na diferenciação entre aqueles com reais possibilidades de desenvolver e prosperar na atividade dos que no máximo se prestarão a atender o excedente de demanda dentre os que apresentam controle sobre sua produção e finanças.

Nota-se que os pequenos produtores maricultores Pessoa Física, cuja totalidade pesquisada enquadram-se em unidades produtivas familiares, que utilizam-se dos recursos oriundos da unidade produtiva para atender as necessidades pessoais e familiares sem qualquer prestação ou evidenciação de contas, porém, com apontamentos e controles referentes aos usos dos recursos, mesmo que de forma rudimentar, possuem algum controle sobre seus recursos, pois trata-se de um reduzido grupo de produtores que realiza anotações diárias sobre o que compra ou vende, para fins de controle pessoal de suas atividades.

A pesquisa empírica, dessa forma, constata a expressiva ausência de diferenciação dos recursos financeiros da unidade produtiva em relação aos recursos financeiros da unidade familiar quando trata-se de entidade Pessoa Física produtora de moluscos. Porém, nas entidades Pessoa Jurídica produtoras de moluscos também há ocorrência de maricultores que não diferenciam a propriedade dos recursos. Ou seja, não é prática comum o cumprimento do Princípio da Entidade.

Assim, verifica-se que o número de aqüicultores com escrituração contábil é incipiente, mesmo com a atividade existindo a cerca de duas décadas. Logo, o uso dos dados e informações contábeis escriturados para fins de melhorar o desempenho das atividades operacionais e gerenciar os recursos disponíveis é restrito a um grupo pequeno de empresários do setor.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa representa um estudo sobre aspectos ligados ao processo produtivo de moluscos relacionado ao controle financeiro como elemento importante na manutenção, desenvolvimento e crescimento das entidades produtivas ligadas ao setor da aquicultura no Estado de Santa Catarina.

A pesquisa, em função do objetivo geral proposto, identificou a ausência de uso e aplicação do conjunto de dados e informações gerados a partir da contabilidade dos produtores aquícultores, mas principalmente em relação à falta de planejamento, como ausência de Fluxo de Caixa, falta de estimativas dos custos e despesas operacionais, investimentos, e outros, sendo que, sob alguns aspectos, o planejamento é essencial à manutenção do negócio.

Observou-se que nas unidades produtivas de moluscos a contabilidade é insuficientemente explorada quanto ao seu objetivo de identificar, registrar, mensurar os eventos ocorridos a fim de que se promova uma análise a respeito do real desempenho do processo produtivo. Por isso, deve-se implantar ou melhorar o uso da contabilidade, visando uma base informacional mais completa que possa servir como suporte na tomada de decisões.

Uma das razões para a elaboração desta pesquisa encontra-se no uso da informação contábil, pois acredita-se que esta permite ao aquícultor planejar o crescimento e medir o desempenho de suas atividades. A pesquisa não investiga o número de falidos e os que enfrentam problemas de produção e problemas financeiros considerados críticos a manutenção do negócio. Porém, os resultados encontrados permitem inferências das dificuldades enfrentadas por alguns produtores, desafios de produção e financeiros que não são capazes de identificar na medida certa, o que, sem dúvida, compromete o desempenho na atualidade e no futuro. Talvez, se os produtores tivessem e ou soubessem fazer uso das informações contábeis, algumas situações críticas poderiam ser evitadas.

O aquícultor deve gerir seu negócio de maneira eficiente e eficaz, para isso, a contabilidade constitui ferramenta imprescindível, pois serve para gerar informações úteis como identificar a situação econômica e financeira, além, de por exemplo, subsidiar com dados e informações sobre a capacidade e quantidades a serem produzidas. Nesta perspectiva, a pesquisa identificou as dificuldades do pequeno produtor em gerir de forma eficiente o negócio da aquicultura. Afinal, planejamento, controle e a utilização da contabilidade como ferramenta útil na gestão do negócio são incipientes. Sob este aspecto, acredita-se que, em parte, o profissional contábil seja responsável pelo desinteresse dos produtores no assunto, já

que alguns produtores não fazem idéia de como usar a informação contábil para alcançar melhores resultados nas atividades desenvolvidas, e aqui surge um espaço para pesquisadores dedicarem atenção ao setor.

A contabilidade apresenta-se como provedora de uma base informacional útil a tomada de decisão. Logo, conhecer sua capacidade produtiva e relacionar com o desempenho apresentado, conhecer o lucro e a situação financeira e econômica do negócio, combinado com um planejamento da produção e atuação no mercado pode resultar na permanência e prosperidade no negócio da aquicultura. Porém, constatou-se que as tomadas de decisões sem consulta e análise prévia dos dados e informações contábeis pertinentes ao processo produtivo, combinados com perspectivas futuras sobre seu negócio e o setor produtivo como um todo, sem dúvida, remete a um cenário de incertezas na atividade.

Observou-se que os pequenos produtores aquícultores reclamam da falta de auxílio do Estado e dos Municípios, porém, demonstram incapacidade de se ajudarem mutuamente. Quando se organizam a partir de associações identificam facilmente as dificuldades de levarem o negócio adiante. Uma das formas de superar as dificuldades de beneficiamento e comercialização seria a organização a partir de cooperativas, porém, por razões não levantadas dentre os objetivos específicos da pesquisa a respeito da capacidade de gestão das cooperativas, identificou-se desacertos e desencontros de idéias no sentido de operacionalizar o funcionamento adequado a uma proposta de desenvolvimento econômico e financeiro dos pequenos produtores aquícultores catarinenses a partir de uma estrutura cooperativa.

Num estudo anterior, Nascimento (2005) afirma que o produtor maricultor catarinense não conseguiria manter-se no negócio caso não desenvolvesse a capacidade de organizar-se numa cooperativa para fins de beneficiamento e comercialização de seus produtos frente a produtores organizados e preparados para atuar no mercado. Atualmente, por conta da continuidade de estudos relacionados ao setor aquícola, considera-se a dinâmica das operações econômicas e financeiras, num conceito globalizado, e por isso afirma-se que o produtor aquícultor que não fizer uso da contabilidade para a gestão do negócio não conseguirá se manter, sem planejamento e controle financeiro estará exercendo sua atividade de forma “cega” e sem noção dos riscos e vantagens inerentes ao negócio.

Os produtores aquícultores devem desenvolver a habilidade de tomar decisões referentes à produção e ao resultado financeiro baseados em números, estimativas, dados e informações contábeis. Logo, a contabilidade apresenta-se como ferramenta importante na sustentação de dados e informações no sentido de contribuir na planificação, desenvolvimento e execução das atividades aquícolas. Diante do exposto, acredita-se que a atividade aquícola, no interior da entidade produtiva, deve ser tratada de forma séria, em que os ativos e passivos

sejam explorados com visão operacional e estratégica no sentido de conservar e ou expandir o empreendimento, adequado aos interesses e condições financeiras de investimento do produtor. E para que isto aconteça, é imprescindível que o aqüicultor de imediato diferencie os recursos patrimoniais do negócio aqüícola em relação ao patrimônio particular, ou seja, que seja atendido o Princípio da Entidade.

Por fim, constatou-se que os aqüicultores pesquisados diferenciam-se no volume de atividades operacionais com o aumento de sua produção, de suas vendas, mas ainda comportam-se como se fossem menores. Verificou-se que na maioria dos casos investigados o negócio cresceu e alguns donos de fazendas marinhas ainda não perceberam que suas práticas operacionais devem ser ajustadas ao seu novo tamanho. Entretanto, há de se ressaltar que verificou-se ainda que alguns poucos produtores – em sua maioria Pessoa Jurídica – fazem distinção entre os recursos do negócio dos recursos particulares; a formalização de um sistema que permita gerir o negócio para aumentar o controle da produção e dos processos produtivos; assim como, uma gestão financeira mais qualificada.

Portanto, em síntese, apesar da Contabilidade poder contribuir de forma decisiva na manutenção e desenvolvimento do negócio dos pequenos produtores aqüicultores catarinenses, o uso da ciência contábil pelos mesmos ainda tem um longo caminho a trilhar, o que se caracteriza um desafio para os profissionais da área.

4.1 Oportunidades para trabalhos futuros

Como continuidade deste trabalho, sugere-se uma investigação que relacione o grau de escolaridade com o uso e aplicação da contabilidade pelo produtor maricultor catarinense.

Também recomenda-se um estudo que permita viabilizar a estruturação da Cadeia Produtiva de Moluscos de forma eficiente, como complemento, um estudo voltado a uma logística integrada às práticas de produção e distribuição dos moluscos. Trata-se de planejar a capacidade produtiva e distributiva de cada região produtora ao longo do litoral catarinense. Pois acredita-se que ao investir na ampliação da capacidade produtiva e na viabilização do escoamento da produção para os principais centros consumidores resultará num aumento significativo na geração de trabalho, renda e riqueza na região.

Em busca da ampliação do conhecimento científico sobre o setor produtivo da aqüicultura, sugestiona-se um estudo multidisciplinar que compreenda aspectos como empreendedorismo; certificação (legalização); meio ambiente; custos ambientais; riscos econômicos e financeiros, entre outros.

5. REFERÊNCIAS

ACARPESC. **Levantamento sócio econômico.** Florianópolis, 1985, 20p.

AGUIAR, J. B. S. **Influência na cadeia trófica marinha na ocorrência e abundância de peixes de importância comercial.** Florianópolis: UFSC, 2003. (Dissertação de Mestrado)

ARANA, Luis Alejandro Vinatea. **Modos de apropriação e gestão patrimonial de recursos costeiros:** estudo de caso sobre o potencial e os riscos do cultivo de moluscos marinhos na baía de Florianópolis, Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 2000. (Tese de doutorado em Ciências Humanas).

BARNI, E. J.; ROSA, R. DE C. C. **Competitividade das cooperativas de mitilicultores de Santa Catarina.** Florianópolis: EPAGRI, 2005. 33p.

BARCELLOS, Paulo Fernando Pinto. Estratégia empresarial. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria:** agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BASTOS, José Messias. Urbanização, comércio e pequena produção mercantil pesqueira na Ilha de Santa Catarina. In: SANTOS, Maurício Aurélio dos. **Ensaio sobre Santa Catarina.** Florianópolis: Ed. Letras Contemporâneas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971.** Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L5764.htm>>. Acesso em: 05 dez. 2006.

_____. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L6404compilada.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2006.

_____. **Lei n. 4.895, de 25 de novembro de 2.003.** Dispõe sobre a autorização de uso de espaços físicos de corpos d'água de domínio da União para fins de aquicultura, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/decreto/2003/D4895.htm>. Acesso em: 15 nov. 2005.

_____. **Lei Complementar n. 123, de 14 dezembro de 2.006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 15 nov. 2007.

BRAZILIAN MARICULTURA LINKAGE PROGRAM-BMLP. **Cultivo de mexilhões.** [s.l.], 2003a. 32p. (BMLP. Manuais de Maricultura, 1).

BRAZILIAN MARICULTURA LINKAGE PROGRAM-BMLP. **Cultivo de ostras.** [s.l.],

2003b. 30p. (BMLP. Manuais de Maricultura, 2).

CAMPOS, Nazareno José de. **Terras comunais e pequena produção açoriana na Ilha de Santa Catarina**. Florianópolis: FCC ed. / Ed. UFSC, 1991.

CARUSO, M. M. L. **Desmatamento da Ilha de Santa Catarina de 1500 aos dias atuais**. Florianópolis: Ed. da UFSC, 1983.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alario. **Metodologia Científica**: para uso dos estudantes universitários. 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2003. 202p.

CORONADO, Osmar. **Controladoria no atacado e varejo**: logística integrada e modelo de gestão sob a ótica da gestão econômica logisticon. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural**: uma abordagem decisorial. 2. ed. revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Atlas, 1998.

DIOGO, Hugo Ricardo Lamas. **Cooperativismo no setor da maricultura**: estudo de caso da cooperativa de Canto Grande (COOPERMAR), Bombinhas – Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 2002. (Dissertação de Mestrado).

EPAGRI/CEPA. **Agroindicador**: indicadores para a agricultura catarinense. Florianópolis: Instituto Cepa/SC, v.6, n.2, jun. 2005.

EPAGRI. Gerência Regional de Florianópolis. **Maricultura em Florianópolis – Safra 2004**. Informações cedidas por e-mail. Out./2005.

FARINA, Elizabeth M. M. Q. Padronização em sistemas agroindustriais. In: ZYLBERSZTAJN, Décio; SCARE, Roberto Fava (organizadores). **Gestão da qualidade no agribusiness**: estudos de caso. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio básico da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1988. (3. impressão).

FEY, Vladimir Arthur; GALLON, Alessandra Vasconcelos; NASCIMENTO, Cristiano do. **Planejamento Operacional e Estratégico no Processo Produtivo da Aqüicultura**: Um Estudo de Caso Em Uma Fazenda Marinha Catarinense. In: Simpósio de Engenharia de Produção – SIMPEP, 14, 2007, Bauru/SP. Anais... Bauru/SP: UNESP, 2007. CD-ROM.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FLORIANÓPOLIS (Município). **Lei nº 5.633, de 29 de dezembro de 1999**. Dispõe sobre o Fundo Municipal de Desenvolvimento Rural e Marinho.

GALLON, Alessandra Vasconcelos. **Evidenciação contábil nos Relatórios da Administração das empresas participantes dos níveis de governança da Bovespa**. Blumenau: 2006. 150 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GRATERON, Ivan R. Guevara. Contabilidade de animais difíceis de ser inventariados. In: MARION, José Carlos (coordenador). **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

GRUMANN, Astor; POLI, Carlos Rogério; OLIVEIRA NETO, Francisco Manoel de; COSTA, Sérgio Winckler da. **Pólo de maricultura do estado de Santa Catarina**. Florianópolis: EPAGRI, 1998.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBAMA. **Produção de aquíicultura marinha, por estado e espécie para o ano de 2003**. DIFAF – Diretoria de Fauna e Recursos Pesqueiros, 2003. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/seap/>> Acesso em: 14 ago. 2005.

IBAMA. **Estatística de pesca – ano de 2002**. CEPENE – Centro de Pesquisa e gestão do recursos Pesqueiros do Litoral Nordeste, 2002. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/seap/>> Acesso em: 14 ago. 2005.

IBAMA. **Produção brasileira da maricultura, por estado, para o ano de 2002**. CEPENE – Centro de Pesquisa e Gestão do Recursos Pesqueiros do Litoral Nordeste, 2002. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/seap/>> Acesso em: 14 ago. 2005.

IBAMA. **Produção estimada e participação relativa da pesca extrativa industrial, artesanal e aquíicultura no Brasil, por unidade da federação ano de 2002**. CEPENE – Centro de Pesquisa e Gestão do Recursos Pesqueiros do Litoral Nordeste, 2002. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/seap/>> Acesso em: 14 ago. 2005.

IBAMA. **Produção estimada e participação relativa da pesca extrativa industrial, artesanal e aquíicultura no Brasil, por unidade da federação ano de 2003**. CEPENE – Centro de Pesquisa e Gestão do Recursos Pesqueiros do Litoral Nordeste, 2003. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/seap/>> Acesso em: 14 ago. 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade por Ações**: aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: revista e atualizada, Atlas, 2003.

LAGO, Paulo F. de Araújo. **Contribuição geográfica da pesca em Santa Catarina**. Revista Brasileira de Geografia. Rio de Janeiro: IBGE, n. 1, 1961.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque na tomada de decisão. Florianópolis: VisualBooks, 2007.

MACHADO, Márcia. **Maricultura como base geradora de emprego e renda**: estudo de

caso para o Ribeirão da Ilha no município de Florianópolis – SC – Brasil. Florianópolis: UFSC, 2002. (Tese de Doutorado)

MARIANO, Adriana; PORSE, Melody. PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DA MARICULTURA. In: Oliveira, F. M.; Barbosa, H. B.; Teixeira, M. A. **20 experiências de gestão pública e cidadania**. São Paulo: Programa Gestão Pública e Cidadania, 2005, 348p.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural**: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvia. **Controladoria**: seu papel na administração das empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MUSSOLINI, Luiz Fernando. **A função social da contabilidade**. Artigo RBC. n. 89, p. 71-81, ano XXIII, nov. 1994.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Série GECON, Atlas, 1995.

NASCIMENTO, Cristiano do. **Da pequena produção mercantil pesqueira ao cultivo de molusco**: litoral catarinense. Florianópolis: UDESC, 2005. (Monografia Curso de Geografia).

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebolças de. **Estratégia empresarial**: uma abordagem empreendedora. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA NETO, Francisco M.; BENEZ, Mara C. **Proposições para a racionalização da maricultura, de pequena escala, no estado de Santa Catarina**. Florianópolis: ACARPESC, julho, 1990.

OLIVEIRA NETO, Francisco M. **Diagnóstico do cultivo de moluscos em Santa Catarina**. Florianópolis: EPAGRI, 2005. 67p. (EPAGRI. Documentos, 220).

PEREIRA, Elias. Controladoria, gestão empresarial e indicador de eficiência em *agribusiness*. In: MARION, José Carlos (coordenador). **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

ROSA, Rita de Cássia Cordini. **Impacto do cultivo de mexilhões nas comunidades pesqueiras de Santa Catarina**. Florianópolis: UFSC, 1997. (Dissertação de Mestrado).

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos. Sistema de custos. . In: MARION, José Carlos (coordenador). **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

SANTOS, Milton. **Por uma geografia nova**. 2 ed. São Paulo: Ed. Hucitec, 1980.

SANVICENTE, Antônio Zoratto. **Administração Financeira**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

SEAP/PR – Secretaria Especial de Aquicultura e Pesca. **Quem vive da pesca precisa de proteção em terra:** cartilha do usuário do Registro Geral da Pesca - RGP. Brasília: 2003.

SILVA, Antônio C. R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Célia Maria. **Ganchos / SC:** ascensão e decadência da pequena produção mercantil pesqueira. Florianópolis: FCC Ed. /Ed. UFSC, 1992.

SILVA, C. A. T. Gestão financeira. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria: agregando valor para a empresa.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

SOUZA FILHO, José. **Custo de produção da ostra cultivada.** Florianópolis: Instituto CEPA/SC, 2003, 23p. (Cadernos de indicadores agrícolas, 3).

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WISNIEVSKI, Gilmar. **Manual de contabilidade das sociedades cooperativas.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

ZYLBERSZTAJN, Décio; SCARE, Roberto Fava (organizadores). **Gestão da qualidade no agribusiness:** estudos de caso. São Paulo: Atlas, 2003.

6. APÊNDICE

QUESTIONÁRIO APLICADO NOS AQUICULTORES DA BAÍA DE FLORIANÓPOLIS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Pesquisa aplicada ao desenvolvimento da monografia, assunto: **A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE CONTROLE NO AUXÍLIO A GESTÃO DE UNIDADES PRODUTORAS DE MOLUSCOS**
ALUNO: CRISTIANO DO NASCIMENTO

Grande parte das questões deve ser respondida colocando um “X” na alternativa que melhor se adequar ao seu julgamento; em outros casos, pede-se escrever o número mais adequado a respeito da questão solicitada; em outros ainda, você deverá simplesmente assinalar um “sim” ou “não” para determinado caso.

Não existem respostas certas ou erradas.

Os dados aqui colhidos serão somados aos de outros respondentes e nenhum indivíduo ou empresa serão identificados em qualquer momento.

QUESTIONÁRIO:

SÓCIO ECONÔMICO

1. Responsável:	2. Localidade:
3. Produz: () marisco () ostra () outros: _____	4. Tem SIF: () sim () não
5. () Cooperado () Associado Qual: _____	
6. () Pessoa Física () Pessoa Jurídica () 01 proprietário () quantos sócios?	
7. A família participa no processo produtivo? () sim () não Quais etapas? _____	
8. Tamanho da área produtiva? _____	
9. Volume da produção e período de comercialização? Ostra _____ meses _____ Mexilhão _____ meses _____	
10. Nível de satisfação em relação ao processo produtivo de moluscos: () alto () médio () baixo	
11. Pretensões em relação ao processo produtivo: () ampliar a área () deixar do mesmo tamanho () desistir	
12. Expectativa quanto ao processo produtivo: () filhos continuarem () melhora financeira () outras: _____	

CONTÁBIL – ADMINISTRATIVO

13. Tem conta bancária individualizada para o negócio da maricultura? () sim () não
14. Mistura a conta bancária da maricultura com atividades financeiras particulares? () sim () não
15. No ambiente da unidade produtiva, são separadas as despesas particulares das despesas da unidade produtiva? () sim () não
16. São feitas anotações, por dia, sobre o que é comprado ou vendido? () sim () não
17. As anotações financeiras são feitas por: () proprietário () familiares () terceiros
18. Tem livro caixa? () sim () não

19. Usa escritório de contabilidade para apurar movimentações financeiras? () sim () não
20. Tem algum relatório contábil anual? () sim () não Qual (is)? () Fluxo de caixa () Balanço Patrimonial () DRE () DMPL () DOAR
21. Possui algum tipo de consultoria financeira externa? () sim () não Qual (ais)? () cooperativa () associação () EPAGRI () profissionais contábeis () outros: _____
22. Tem empréstimo, financiamento de recursos destinados a unidade produtora de moluscos? () sim () não Qual modalidade? _____
23. Em qual instituição tem empréstimo e ou financiamento? _____
24. Tem controle do número de cordas e lanternas em cultivo? () sim () não
25. Planeja a produção ao longo do ano? () sim () não
26. Faz alguma estimativa orçamentária para a produção do próximo período? () sim () não
27. Conhece o custo por unidade do produto? () sim () não
28. Sabe o valor do custo mensal da unidade produtiva? () sim () não
29. Há separação entre custos e despesas? () Sim () Não
30. O preço de venda é baseado no (a): () Custo () Despesa
31. Conhece a margem de lucro? () sim () não Qual o percentual da margem de lucro? _____
32. Tem algum interesse em fazer algum curso na área contábil-administrativa? () sim () não Qual área? () Contabilidade Gerencial () Administração financeira () Comercialização () Administração de pessoal () Análise de custos () outros interesses: _____